جـــــامــــعــــة الــــــجزائــــــر3
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
والــعلـــوم الــــتجارية
قـــسم العلوم التجاريـــة
فـــرع: محاسبة وتدقيـــق

الموضـــوع:

الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة

مذكـــرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

من إعـــداد الطالـــب:
سالمـــي ياسيـــن

تحت إشـــراف الأســـتاذ:
د. جمـــال عمـــورة

أمام لجنة المناقشـــة المتكونة من كـــل:

الدكتـــورة:	شبايكي مليكـــة	أستـــاذة محاضرة	رئيســـا
الدكتـــور:	جمـــال عمـــورة	أستـــاذ محـــاضر	مـــقررا
الدكتـــور:	كشـــرود بشيـــر	أستـــاذ محـــاضر	عضـــوا
الدكتـــورة:	بن طلحة صليحة	أستـــاذة محاضرة	عضـــوا
الدكتـــور:	عقون عبد الرحمان	أستـــاذ محـــاضر	عضـــوا

السنـــة الجامعيـــة: 2009 – 2010

إهـــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى
والدي العزيزين أطال الله عمرهما .
كما أهدي هذا العمل إلى :
كل الإخوة والأصدقاء .
كل طالـــــــــب علـــــــــم .
كل أبنـــــاء الشعب
الجزائـــــــــري
والفلسطينــــــي .

شكـــــــر وعرفان

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين، صلوات ربي وسلامه عليه.

أول ما أتقدم بالشكر إلى الوالدين حفظهما الله اللذان كانا لي عونا في كل شيء.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور جمال عمورة على حسن قبوله الإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا النصح والتوجيه.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة الجزائر، وأخص بالذكر أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي.

كما أتوجه أيضا بالشكر إلى كل الأصدقاء الذين كانوا لي عونا على إنجاز هذه الرسالة.

الجداول والأشكال

فهرس الأشكال والجداول:

I. فهرس الأشكــــال:

II. فهرس الجداول:

قائمة العبارات المختصرة الواردة:

الرقم	المختصر	المدلــــول	العربيـــــة
01	ABC	Activity -Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة
02	ABM	Activity -Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
03	CAM- I	Consortium for Advanced Manufacturing International	المجمع العالمي للبحث في ميدان الكومبيوتر
04	FIFO	First in First out	الوارد أولا الصادر أولا
05	LIFO	Last in First out	الوارد آخرا الصادر أولا
06	JITPS	Just in Time Production System	نظام الإنتاج في الموعد بالضبط
07	ISO	International Standardization Organization	المؤسسة العالمية للمواصفات
08	TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
09	CMS	Cost Management System	نظام تسيير التكاليف

المقدمـــة العامـــة

المقدمة العامة:

تعتبر المؤسسة العنصر الأساسي في اختيار الموارد الضرورية، حيث تكمن أهميتها الأساسية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال (بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تحقيق الأرباح)، وذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة ومقنعة، يتم اتخاذ القرار على أساسها.

ولقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا هائلا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، ونظرا لكبر حجمها أدت الحاجة إلى زيادة التخصصات الإدارية الدقيقة وتعقد العملية الإدارية، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تحقيق التنسيق والتنظيم والرقابة الفعالة.

كما أن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة، وابتكارات جديدة وفنيات حديثة، وذلك من أجل تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق.

فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة (المادية، البشرية، المالية،...) لتحقيق أهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

إن من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، حيث تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة، وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المسيرون القرارات الرشيدة.

كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات.

مع زيادة هذا التطور في أنظمة التكاليف، أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام أسعار التحويل (التنازل) فيما بين الوحدات، ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط أو ما يسمى بالإنتاج اللحظي، ونظام إدارة الجودة الشاملة وغيرها، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات، ومن أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير مباشرة على المنتجات دراسة 1987، والتي يدور مضمونها حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية في تطبيق هذا النظام لما له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير وتقويم الأداء، بالإضافة لما تحققه من الرقابة على التكاليف، وتخصيصها بصورة أكثر دقة، ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

1. إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟

ب- ما هو تأثير مختلف الطرق التقليدية على حساب التكاليف؟

ج- ما هي الأسس التي تقوم عليها الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف ومدى تأثيرها على تخفيض التكلفة؟

د- هل هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة في المؤسسات الاقتصادية؟

2. الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

أ- تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

ب- الطرق التقليدية لحساب التكاليف أداة هامة لتحديد النتيجة والتي يتم على أساسها التحليل لوضعية المؤسسة الاقتصادية ومحاولة توجيها نحو الأحسن.

ج- الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

د- رغم توفر الأنظمة المحاسبية السليمة لدى المؤسسات الاقتصادية هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيها.

3. حدود الدراسة:

إن موضوع دراستنا واسع جدا وهذا نظرا لوجود عدة أنظمة سواء أكانت تقليدية أم حديثة، ولقد تم التركيز عند دراسة الأنظمة التقليدية على طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المعيارية بنوع من التفصيل، بينما تم الاختصار نوعا ما بالنسبة للطرق الأخرى، أما عند دراستنا للأنظمة الحديثة فقد تم التركيز على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة بنوع من التفصيل، بينما تم الاختصار نوعا ما في الأنظمة الأخرى، أما في دراسة الحالة التطبيقية فقد تم معالجة النظام المتبع في المؤسسة وهو نظام التكاليف الكلية، ومحاولة إسقاط الدراسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

4. أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ناتج عن عدة عوامل منها:

أ- تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.

ب- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج واتخاذ القرارات.

ج- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.

د- الاهتمام بهذا الموضوع أصبح على عاتق الأسرة العلمية من أساتذة وخبراء وطلبة من أجل إبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات.

5. أهمية البحث:

إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي :

أ- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل.

ب- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.

ج- توفير المعلومات لمصلحة مراقبة التسيير.

د- استعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة ايجاد التكامل فيما بينها.

ه- محاولة التوجه نحو تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.

6. أهداف البحث:

إن لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كما يلي:

أ- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.

ب- دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.

ج- تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث.

د- المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير.

ه- إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

7. المنهج المتبع:

تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التاريخي لمحاسبة التكاليف ومدى تطورها شيئا فشيئا إلى أن وصلت إلى الطرق الحديثة، ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف

التقليدية منها والحديثة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع، ثم اعتمدنا على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

8. الدراسات السابقة:

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه ومن بينها ما يلي:

أ- **درحمون هلال**: المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، وقد تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، وتم التعرض فيها إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية، وتم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، أما في دراسة الأنظمة الحديثة فقد تم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنوع من التفصيل، بينما الحديث عن الأنظمة الحديثة الأخرى فقد تم بإيجاز بسيط رغم أهميتها، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.

ب- **صفاء لشهب**: نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة (2005-2006)، وقد تناولت هذه الدراسة مدخلا حول التسيير ومراقبة المؤسسة، ودراسة نظام مراقبة التسيير وأدواته، والأدوات المساعدة على اتخاذ القرار، والتي من بينها محاسبة التكاليف باستخدام الأنظمة التقليدية والحديثة، لكن تمت الدراسة بإيجاز مختصر جدا رغم أهميتها.

ج- **اليزيد ساحري**: أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008)، وقد تناولت الدراسة أساسيات محاسبة التكاليف، وتم أيضا دراسة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحسين مردودية المؤسسة، وتم القيام أيضا بدراسة تطبيقية وذلك بمحاولة الإسقاط وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، وفي دراسته لم يتطرق إلى الأنظمة الحديثة الأخرى.

د- إبراهيم فرزيزي: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تسيير تكاليف المؤسسة، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، دفعة (2005-2006)، وقد تناولت الدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، وكذلك محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتسيير التكاليف، ثم عمد في الدراسة التطبيقية لواقع حساب التكاليف في المؤسسة، لكن دراسته اقتصرت على طريقة التكاليف الكلية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فقط، و لم يتم التطرق إلى الطرق التقليدية والحديثة الأخرى.

ه- **راضية عطوي**: دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008)، وقد تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، وتم أيضا القيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة

لإسقاط هذا النظام على أرض الواقع، وقد تطرقت إلى مختلف الطرق الحديثة، لكنها غضت النظر عن الطرق التقليدية، وأسعار التنازل.

و- **محمد زرواطي:** الإتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، دفعة (2009)، وقد تناولت الدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإدارية والمفاهيم المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وتطرق أيضا لأوجه التركيز الحديثة للمحاسبة الإدارية، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM، نظام التكلفة المستهدفة، نظام إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط، لكنه لم يتطرق في دراسته إلى الطرق التقليدية وأسعار التنازل فيما بين الوحدات.

9. صعوبات البحث:

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

أ- اعتماد المؤسسات على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف، مما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.

ب- نقص التقارير والمجلات العلمية التي تبحث في هذا الموضوع.

ج- نقص المؤطرين ذوي المستوى العالي في المؤسسات.

10. الأدوات المستخدمة:

أما عن أدوات البحث ومصادر البيانات فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية والأجنبية من كتب، رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه، دراسات لعدة باحثين مستوحاة من الانترنت، وغيرها.

أما في الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على الوثائق الرسمية والسجلات المحاسبية والمالية، وخبرة المؤطر في المؤسسة.

11. التقسيم المنهجي:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها للجزء النظري والفصل الأخير للجزء التطبيقي.

حيث سنتناول في الفصل الأول عموميات حول المؤسسة، محاسبة التكاليف، اتخاذ القرار، والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نعتمد في المبحث الأول على المفاهيم العامة حول المؤسسة، أما المبحث الثاني فسنتطرق فيه لمحاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لاتخاذ القرار.

كما سنتطرق في الفصل الثاني إلى الحديث عن الطرق التقليدية لحساب التكاليف والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نخصص المبحث الأول لطريقة التكاليف الكلية، بينما المبحث الثاني فسيتم فيه دراسة مختلف الطرق الجزئية لحساب التكاليف والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة وطريقتي التكاليف المباشرة وغير المباشرة وطريقة التكلفة الهامشية، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لطريقة التكاليف المعيارية.

وأما الفصل الثالث فسوف نخصصه إلى الحديث عن الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف، والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث ندرس في المبحث الأول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أما المبحث الثاني فسيتم تخصيصه لنظام التكلفة المستهدفة، بينما المبحث الثالث نتطرق فيه لمختف الأنظمة الحديثة لتخفيض التكاليف كنظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام أسعار التحويل (التنازل)، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام إدارة الجودة الشاملة.

بينما الفصل الأخير سوف نخصصه لدراسة حالة حول مؤسسة نفطال، فرع غاز البترول المميع (GPL)، وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول للدراسة العامة حول المؤسسة، أما المبحث الثاني فتم فيه دراسة النظام المتبع في المؤسسة، أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

وأملنا أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، وفي الأخير نرجو من الله التوفيق والسداد.

الفصل الأول

مفاهيم عامة حـول
محاسبة التكاليف واتخاذ القرارفي المؤسسة

مقدمة الفصل:

يرتبط تسيير المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد، ولأن استخدام هذه الأساليب في اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث، خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق، لذا أصبح لزاما على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير استراتيجيتها، وأن تنظر إلى الآفاق والتحديات التي تواجهها، بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق التوازن، ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح، كما أن التطور الحاصل في محاسبة التكاليف يساهم في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.

ومن المؤكَّد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير تدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤول والمحاسب على اتخاذها.

والجدير بالذكر أن محاسبة التكاليف تعطي التحليل الدقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات، والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات تعتبر مصدرا هاما بالنسبة للمسيرين، ولقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات، سواء أكانت تقليدية أو حديثة، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، حتى يقف أخذ القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها للقرارات المناسبة.

وسوف نحاول في هذا الفصل التطرق إلى محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة وذلك في ثلاث مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى مفهوم المؤسسة، أما المبحث الثاني فسنخصصه إلى ماهية محاسبة التكاليف، بينما المبحث الثالث فسنتناول فيه اتخاذ القرار في المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية التي تؤثر في الاقتصاد ككل، حيث تزداد أهميتها أكثر فأكثر مع عولمة الاقتصاد.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بالوقوف عند ماهية المؤسسة، حيث سنقسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، المطلب الأول سنتطرق فيه للمفاهيم العامة حول المؤسسة من حيث التعريف والخصائص والأهداف والوظائف، أما المطلب الثاني فسنتناول فيه تصنيف المؤسسة، بينما المطلب الثالث سوف نخصصه لتنظيم المؤسسة، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه لدراسة استراتيجية المؤسسة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة

في هذا العنصر سوف نتعرض إلى تعريف المؤسسة، خصائصها، أهدافها، وظائفها، وذلك من أجل إيجاد مفهوم للمؤسسة يتماشى مع التطورات الحالية، وتحديد الأهداف المراد تحقيقها.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة.

التعريف الأول: "المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزماني الذي يوجد فيه، وتبعا لحجم ونوع نشاطه"[1].

التعريف الثاني: "المؤسسة عبارة عن مجموعة موارد منظمة ومهيكلة تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية من أجل تحقيق أهداف دقيقة، وتسير على أساس طريقة من التسيير"[2].

التعريف الثالث: "المؤسسة في النظرية الاقتصادية هي التي توضح النشاطات الإنتاجية، كما تعتبر شخصية مالية هدفها الرئيسي تحقيق الأرباح والمحافظة على البقاء"[3].

من هذه التعاريف المختلفة سنحاول إعطاء تعريف وهو أن المؤسسة تتركب من عدة عوامل مختلفة، منها العوامل المالية والمتمثلة في شكل رؤوس الأموال المختارة والموجهة من أجل تحقيق قيمة مضافة، إضافة إلى الموارد المادية التي تستعمل في عملية الإنتاج، إضافة إلى العوامل البشرية التي لها مهمة تسيير العوامل المادية والمالية بهدف تثمينها وتنظيمها لتحقيق أهداف وبرامج المؤسسة وضمان الاستمرارية لهذه الأخيرة.

كذلك من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن المؤسسة عبارة عن تنظيم دقيق لمختلف الوسائل المادية والبشرية والمالية من أجل دمج عوامل الإنتاج بغية الوصول إلى الأهداف المحددة.

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة

---

1 – ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة، ص 10.

2– بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15.

3 –Ronald COASE, l’entreprise: le marché et le droit, édition d’organisation, Paris, 2005, P 22.

من التعاريف السابقة للمؤسسة، يمكن أن نستخلص الخصائص التالية[1]:

1. للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
2. القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
3. أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.
4. التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم أعمال معين.
5. ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.
6. لابد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا يجب أن تكون منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنه يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.
7. المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.
8. يجب أن يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوالها إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة

إن الهدف الرئيسي والأساسي الذي تهدف إليه المؤسسة هو تعظيم قيمة المؤسسة، حيث يقوم هذا الهدف على ثلاثة أهداف فرعية والمتمثلة في بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تعظيم الربح.

الأهداف التي تكون على مستوى المديرية العامة التي تستطيع التكيف مع الاستراتيجية التي تستلزم القيام بتغيير هام لكي تواكب المحيط (إيجاد منتوجات جديدة، طريقة جديدة للبيع)، وأهداف تقنية تتكيف مع المحيط الخارجي (بيع منتوجات ذات أغلفة تالفة لكي تستجيب لرغبات المستهلك)، وأهداف ذات جودة (منتوجات ذات جودة عالية)، وأهداف حسب طبيعة وميدان نشاطها والمتمثلة في التخطيط الجيد للإنتاج وتحقيق اكتفاء على مستوى السوق، الاهتمام بالجانب الاجتماعي والثقافي للعمال، البحث التكنولوجي[2].

---

1 – عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص25-26.

2- G.Bressy et C. Konkuyt, Guide sur les entreprises : La finalité et les objectifs de l'entreprise, www.comptabilite-guide.com, page visitée le : 04-04-2010, 17 H: 45.

وتختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها، ورغم أنه يصعب حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:

1. **أهداف اقتصادية**: وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج.

2. **أهداف اجتماعية**: تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال، إقامة أنماط استهلاكية معينة، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة.

3. **أهداف ثقافية ورياضية**: كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين، رسكلة القدامى وتخصيص أوقات للرياضة.

4. **أهداف تكنولوجية**: كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت و تقليص التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة[1].

الفرع الرابع: وظائف المؤسسة

هناك عدة أقسام ومصالح في المؤسسة، ويمكن إدراجها على النحو التالي:

1. قسم المديرية العامة للاستراتيجية.
2. قسم البحث والتطور التكنولوجي.
3. قسم التسويق والمبيعات.
4. قسم الشراء.
5. مصلحة الضرائب.
6. مصلحة الأمن.
7. مصلحة نظام المعلومات.
8. مصلحة دراسة المشاريع الصناعية[2].

ويمكن تلخيص الوظائف الأساسية للمؤسسة وفقا لما يلي:

1. **وظيفة الشراء**: تحتل وظيفة الشراء أهمية كبيرة في مؤسسات الأعمال التجارية تناظر الأهمية التي تحتلها وظيفة الإنتاج في منشآت الأعمال الصناعية، وهناك عبارات تؤكد ذلك منها، السلع المشتراة جيدا تعتبر نصف مباعة، والسلع الجيدة تبيع نفسها بنفسها، ويتم تقييم الأداء داخل جهاز الشراء نفسه، وهو ما نسميه التقييم الذاتي، كما يتم تقييم تقارير ترفع من جهاز الشراء في فترات محددة إلى الإدارة العليا في المنشأة ونسبة التقييم الداخلي.

---

[1]- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2005/2004)، ص ص11-12.

2 - G.Bressy et C. Konkuyt, Management et économie des entreprises, Editions SIREY, Paris, 2008, P 2.

2. **وظيفة الإنتاج:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها التحكم في مصادر المواد الأولية، القرب من الأسواق، توفير اليد العاملة، القرب من مصادر القوى المحركة، توفير وسائل النقل والمواصلات، القرب من مصادر شبكات المياه وشبكات الصرف، القوانين والضرائب.

3. **وظيفة التوزيع:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها إيصال السلع والخدمات من المصدر إلى المستهلك، وكذلك تحديد توقعات المستهلك للوصول إلى رغباته واحتياجاته لتحقيق أهدافه وأهداف المؤسسة، كذلك تعتبر عملية تخطيطية يتم من خلالها ترويج السلع والخدمات.

4. **الوظيفة المالية:** للوظيفة المالية جانبان: تمويلي وإداري، ويهتم الجانب التمويلي بتوفير الأموال اللازمة لإقامة وتشغيل المؤسسة، أما الجانب الإداري فيختص بإدارة الأموال، إيرادات وإنفاقات، وهي مسؤولية تتحملها الوظيفة المالية اتجاه أطراف عديدة.

5. **وظيفة المحاسبة:** المحاسبة هي اللغة التي تعبر الوظيفة المالية بها عن نفسها، حيث تعد مسؤولية المحاسبة كإدارة في خدمة الوظيفة المالية أن تراعي الدقة في تشغيل العمليات المالية وإثباتها في مجموع الدفاتر المحاسبية، بحيث تعكس حقيقة ما يجرى في المؤسسة، كما يكون على القائمين بالوظيفة المحاسبية تحليل وتفسير العمليات وما تمخض عنها من نتائج ورفع التقارير إلى القائمين بالوظيفة المالية لمساعدتهم في تحمل مسؤولياتهم[1].

المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة

للمؤسسات الاقتصادية تصنيفات مختلفة تظهر فيها تبعا:

- للشكل القانوني.
- لطبيعة الحجم.
- المعيار الاقتصادي.
- طبيعة الملكية.

وسنتطرق إلى هذه التصنيفات كل على حدى في فرع مستقل.

الفرع الأول: تصنيف المؤسسات وفقا للمعيار القانوني

ويمكن تصنيف المؤسسات وفقا لهذا لمعيار إلى ما يلي[2]:

---

1 – المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص ص91-100.

2- عمر صخري، مرجع سابق، ص ص26-28.

1. **المؤسسات الفردية:** وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلته، ولهذا النوع من المؤسسات **مزايا أهمها:**

أ- السهولة في التنظيم أو الإنشاء.

ب- صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة، وهذا يكون دافعا له على العمل بكفاءة وجد ونشاط لتحقيق أكبر ربح ممكن.

ج- صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة، وهذا يسهل العمل واتخاذ القرار، كما يبعد الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود الشركاء.

أما عيوب المؤسسات الفردية:

أ- قلة رأس المال، حيث أن صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإمداد مؤسسته بعنصر رأس المال.

ب- صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية.

ج- قصر وجهة النظر، وقلة الخبرة لدى المالك الواحد مما يعرض المؤسسة للمشاكل.

د- مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة، فهو مسؤول عن كافة ديون المؤسسة.

2. **المؤسسات الجماعية:** وهي عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها لشخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال أو العمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسائر.

وتنقسم المؤسسات عموما إلى قسمين رئيسيين هما:

أ- مؤسسات الأشخاص: كمؤسسات التضامن، مؤسسات التوصية البسيطة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة.

ولمؤسسات الأشخاص مزايا رئيسية:

- سهولة التكوين، فهي تحتاج فقط إلى عقد شركائه.
- نظرا لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة، فيسهل بذلك تسيير المؤسسة.
- من خصائص المسؤولية التضامنية أنها تجعل الشركاء يتفانون ويخلصون في أعمالهم أكثر من أجل تقدم المؤسسة وبالتالي تحقيق الربح.
- زيادة القدرة المالية للمؤسسة بسبب تضامن الشركاء، كما تسهل أكثر إمكانية للحصول على القروض.

أما مساوئ مؤسسات الأشخاص فهي:

- حياة المؤسسة معرضة للخطر نتيجة انسحاب أو وفاة أحد الشركاء.
- مسؤولية غير محدودة للشركاء.

- وجود عدة شركاء قد يثير بعض المنازعات وسوء التفاهم وتناقض وتعارض بعض القرارات مما يعود بالسلب على المؤسسة.
- في حالة حدوث منازعات أو سوء تفاهم تنشأ صعوبة بيع حصة أي منهم، كما تنشأ صعوبة التنازل عن حصة أي من الشركاء.

ب–مؤسسات الأموال: كمؤسسات التوصية بالأسهم ومؤسسات المساهمة، وهي كالآتي[1]:

– **مؤسسات التوصية البسيطة:** يلتزم الشركاء الموصون بديون المؤسسة فقط في حدود قيمة حصصهم التي لا يمكن أن تكون على شكل تقديم عمل.

– **مؤسسة المساهمة أو بالأسهم:** تتميز بكون شخصية الشركاء ليست لها أية أهمية (بعكس المؤسسة باسم جماعي والمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة)، ما يهم هو رأس المال المساهم به، والشركاء ليسوا مسؤولين عن ديون المؤسسة إلا بمنافسة حصصهم، وأقساط المؤسسة القابلة للتحويل والتسليم.

ومن مزايا مؤسسات الأموال:

- مسؤولية المساهمين محدودة بقيمة أسهمهم أو سنداتهم.
- إمكانية الحصول على القروض بشكل أسهل وأسرع.
- حياة المؤسسة أكثر استقرارا.
- إمكانية استخدام ذوي المهارات والكفاءات العالية.

أما مساوئ مؤسسات الأموال:

- ظهور البيروقراطية والمشاكل الإدارية الناجمة عن تعدد الرقابات بسبب كثرة المساهمين فيها.
- تخضع إلى رقابة حكومية شديدة.
- بسبب عدم وجود حافز الملكية قد ينتج عن ذلك عدم الاهتمام الفعال بشؤون المؤسسة من قبل مسيريها غير المساهمين.

الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم

يعتبر حجم المؤسسة من العناصر التي غالبا ما تترتب عليها المؤسسات، إلا أن حجم العمل ورأس المال قد يقاس بعدة مؤشرات منها ما يلي:

1. **حجم الأرض أو المحل المادي:** إن هذا العنصر سهل القياس والمقارنة خاصة في المؤسسات الزراعية التي يرتبط نشاطها بالمساحة والحجم وكذلك نوعية الأرض أو المحل، وأدوات الإنتاج المستعملة، وطرق الإنتاج، و التطور التقني للوسائل المستعملة.

1–وزارة التكوين والتعليم المهنيين، المركز الوطني للتعليم المهني عن بعد، القانون المدني، المديرية العامة، حيدرة، الجزائر، الطور1، السلسلة رقم 2، بدون سنة، ص26.

2. **رأس المال**: ويأخذ عدة أشكال:

أ- **رأس المال القانوني**: وهو رأسمال المؤسسة عند التأسيس.

ب- **رأس المال المالي (الدائم)**: يتكون من مجموع رأس المال الذي تأسست به المؤسسة بالإضافة إلى كل الاحتياطات والديون طويلة الأجل.

ج- **رأس المال التقني**: وهو يعبر عن رأس المال الثابت بالمعنى الاقتصادي عند "ماركس"، وهو أحسن مقياس لحجم المؤسسة الاقتصادية.

د- **العمل**: يتميز بصعوبة القياس الحقيقي، حيث نستطيع أن نقيسه بالقيمة النقدية، غير أنه لا يعطي معنا حقيقيا لأن العمل يختلف طبعا لنوعيته والتي تتأثر بمستوى التكوين والأقدمية.

ه- **نسبة رأس المال التقني أو الجانب التكنولوجي**: وهي نسبة رأس المال الثابت على رأس المال المتغير (حسب تعبير ماركس)، وهذه النسبة مهمة، فارتفاعها يدل على استعمال أكثر للتقنية أو لوسائل الإنتاج وأقل للعمل، والعكس في حالة انخفاضها، ويجب استعمالها في نفس الفرع الاقتصادي.

و- **رقم الأعمال والقيمة المضافة**: إن رقم الأعمال ليس له أهمية لأنه يشمل كل من الأرباح والتكاليف، كما أنه لا يشمل المخزونات الإضافية (فرق المخزون)، كما أنه لا يدل على عوامل الإنتاج المستعملة، فقد يتساوى رقم الأعمال لمؤسستين قد تختلفان كليا، لذلك يمكن استعمال رقم الأعمال بالقيمة المضافة لأنه أكثر دلالة[1].

3. **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة**: وهي على شكلين:

أ- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة P.M.E.

ينص القانون التمهيدي التوجيهي حول ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، يتضمن في بعض مواده تعريف تفصيلي وصريح فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، و فيما يلي مضمون هذه المواد:

المادة 5: تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و التي يرمز لها بالرمز "م.ص.م" بمؤسسات إنتاج السلع و الخدمات :

* تشغل من01 إلى 250 شخص.

* لا يتعدى رقم أعمالها السنوي ملياري (02) دينار أو لا يتعدى مجموع حصيلتها السنوي خمس مائة (500) مليون دينار جزائري.

* تستوفي لمعايير الاستقلالية.

يستخلص وفقاً لهذا القانون أن:

---

[1] - ناصر دادي عدون، مرجع سابق ص ص61-66.

– **الأشخاص المستخدمين:** عدد الأشخاص الموافق لعدد وحدات العمل السنوية، بمعنى عدد العاملين المأجورين بصفة دائمة خلال السنة، أما العمل المؤقت أو العمل الموسمي فيعتبر أجزاء من وحدات العمل السنوي، السنة التي يعتمد عليها هي تلك المتعلقة بآخر نشاط حسابي مغلق.

– **الحدود المعتبرة لتحديد رقم الأعمال أو مجموع الحصيلة:** هي تلك المتعلقة بآخر نشاط مغلق مدته اثنا عشر (12) شهرا.

– **مؤسسة مستقلة:** كل مؤسسة لا يمتلك رأسمالها أو حقوق التصويت فيها بمقدار 25% فما أكثر، من قبل مؤسسات أخرى أو باقتران عدة مؤسسات لا تستوفي تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

المادة 6: تعرف المؤسسة المتوسطة كمؤسسة تشغل ما بين 50 و250 شخص، و يكون رقم أعمالها ما بين مائتين (200) مليون و مليارين(02) دينار، أو يكون مجموع حصيلتها السنوي بين مائة (100) وخمسمائة (500) مليون دينار.

المادة 7: تعرف "المؤسسة الصغيرة " كمؤسسة تشغل من 10 إلى 49 شخص، و لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مائتي (200) مليون دينار جزائري، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مائة (100) مليون دينار جزائري.

المادة 8: تعرف المؤسسة المصغرة كمؤسسة تشغل من01 إلى 09 عمال و يكون رقم أعمالها السنوي أقل من عشرين (20) مليون دينار، أو يكون مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز عشر (10) ملايين دينار جزائري[1].

ب– المؤسسات الكبيرة: وهي التي تستعمل يد عاملة أكثر من 250 عامل، وهي ذات دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي المتطور.

الفرع الثالث: تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي

يعتمد تصنيف المؤسسات على هذا المعيار على قاعدة التقسيم الاجتماعي للعمل، حيث كان في البداية موزعا بين الصيد والزراعة، ثم تطور الأمر إلى ظهور عدة قطاعات، ويمكن تصنيف المؤسسات تبعا لهذا المعيار، أي تبعا للنشاط اقتصادي الذي تمارسه إلى[2]:

1. **المؤسسات الصناعية:** وتنقسم بدورها إلى:

---

1 – عثمانية رؤوف، التخطيط في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000، ص38.

2– عمر صخري، مرجع سابق ص ص30-31.

أ-**مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية:** كمؤسسات الحديد والصلب، مؤسسات الهيدروكربونات...الخ، وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجها لرؤوس الأموال الضخمة، كما تتطلب توفير مهارات وتقنيات عالية لتشغيلها.

ب- **مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة:** كمؤسسات الغزل، النسيج، الجلود، ...إلخ.

2. **المؤسسات الفلاحية:** وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهو: الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

3.**المؤسسات التجارية:** وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة ومؤسسات الأروقة الجزائرية وأسواق الفلاح...إلخ.

4.**المؤسسات المالية:** وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي....الخ.

5.**مؤسسات الخدمات:** وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، المؤسسات الجامعية، مؤسسات الأبحاث العلمية....الخ.

الفرع الرابع: تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية

ويمكن تقسيم المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي[1]:

1. **المؤسسات الخاصة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو لمجموعات أفراد (مؤسسات أشخاص، مؤسسات أموال...).

2. **المؤسسات المختلطة (حسب ملكية رأس المال):** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص، حسب نسبة المساهمة في رأس المال.

3. **المؤسسات العامة (العمومية):** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كما يشاءون، ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.

المطلب الثالث: تنظيم المؤسسة

يعد التنظيم وظيفة من وظائف الإدارة ذات التأثير الشمولي على كامل نشاطات المؤسسة، حيث يتحدد دور التنظيم في أنه يقدم لنا الوسائل التي يستطيع الأفراد بمقتضاها العمل جماعيا وبفعالية نحو تحقيق الأهداف المرسومة، ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على المدير أن يحدد أولا النشاطات والأعمال المطلوب تنفيذها وإدارتها، ومن سيتولى مساعدته، ولمن يقدم تقارير العمل ومن يقدم له بدوره هذه التقارير، ويعتمد التنظيم الإداري في تحقيق أهدافه على ثلاثة عوامل وهي: السرعة، الاقتصاد، حسن الأداء.

الفرع الأول: تعريف التنظيم

1- عمر صخري، مرجع سابق، ص ص28-29.

التعريف الأول: "إن التنظيم أو الإدارة عامة حسب مؤسسها العلمي (فايول) هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، المراقبة، القيادة، واكتسب هذا العنصر أهمية مع تطور الرأسمالية وحددت له نسبة من عوائد عوامل الإنتاج وهو الربح، وبالتالي تتخذ الإدارة شكل العمل الفكري في المؤسسة في إطار تطور المؤسسة ومواكبتها للمجتمعات الصناعية الحديثة"[1].

التعريف الثاني: "إن وظيفة التنظيم تبحث في تحقيق التنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة بما يكفل تنفيذ الخطة بكفاءة وفاعلية، ومن أجل تحقيق ذلك يتم تحديد أوجه النشاطات المنظمة، وتوزع على العناصر البشرية فيها، كما يتم تحديد الاختصاصات والمسؤوليات والعلاقات والاتصالات التنظيمية بين الأفراد العاملين"[2].

من هذه التعاريف نستخلص أن الهدف من التنظيم هو تقسيم المؤسسة إلى عدة وظائف من أجل تحديد المسؤوليات والصلاحيات والاختصاصات بغية التنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة، ولإبراز نقاط القوة والضعف واتخاذ القرارات المثلى.

الفرع الثاني: **مبادئ التنظيم**

يقوم التنظيم على مجموعة من المبادئ التي تحكم شكل التنظيم وهي كالآتي[3]:

1. **مبدأ ضرورة التنظيم**: تقسيم الواجبات والمهام بين العمال وجعل كل فرد يقوم بأداء عمل معين
2. **التخصص وتقسيم العمل**: تخصيص أجزاء مختلفة من عمل معين بين عدد من أعضاء التنظيم.
3. **وحدة الهدف**: لكل عمل إداري هدف معين، والتنظيم وسيلة لتحقيق هذا الهدف.
4. **مبدأ وحدة الرئاسة**: يتلقى المرؤوسون الأوامر والتوجيهات من رئيس واحد لضمان التنسيق.
5. **مبدأ نطاق الإشراف**: يقصد بذلك عدد العاملين الذين يشرف عليهم مدير واحد.
6. **تساوي السلطة والمسؤولية**: يقصد بالسلطة الصلاحيات المخولة لحق إصدار الأوامر واتخاذ القرارات، بينما المسؤولية هي محاسبة الآخرين عن أداء الواجبات والأعمال، لذا من الأهمية توازنهما.
7. **الوظيفة**: تنظيم العمل الإداري يكون على أساس الوظائف وليس على أساس شاغلي الوظائف.
8. **تحديد الاختصاصات**: وضع الأنشطة المتشابهة في وظيفة معينة، ليعرفها الموظف المنوط بها.
9. **المرونة**: يكون التنظيم مرنا مع التغيرات الداخلية والخارجية التي تحيط بالمؤسسة.
10. **مبدأ التدرج**: التدرج من أعلى السلطة إلى مركز كل مرؤوس (الاتصال التنظيمي).
11. **تفويض السلطة**: السلطة المفوضة لكل إداري كافية لضمان تحقيق النتائج المتوقعة.

1-ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص130.

2- بشير العلاق، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 29.

3 – المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص ص44-46.

12. **مبدأ المسؤولية**: لا يمكن لأي رئيس أن يتهرب من مسؤوليته عند حدوث الأخطاء.

الفرع الثالث: خطوات التنظيم

يسعى المدير إلى تنظيم نشاطات دائرته بإتباع الخطوات التالية[1]:

1. تحديد أهداف وخطط المؤسسة، حيث على ضوئها تحدد أنشطة المؤسسة والأفراد.
2. تحديد الأنشطة الضرورية لبلوغ الأهداف الأساسية والثانوية.
3. تقسيم وتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مهام رئيسية وأخرى فرعية.
4. تقسيم أوجه النشاط إلى وحدات إدارية لتتمكن هذه الوحدات من القيام بالمهام الموكلة إليها.
5. توزيع الموارد المالية والبشرية لإنجاز المهام الأساسية والفرعية.
6. تفويض السلطة لكل رئيس مجموعة.
7. ربط الوحدات الإدارية في المؤسسة ببعضها عن طريق تحديد خطوات السلطة والمسؤولية بين مختلف الوحدات التنظيمية.
8. التنسيق بين الإدارات المختلفة في المؤسسة منعا للازدواجية في أداء العمل.
9. إعداد خارطة تنظيمية توضح الواجبات الإدارية وخطوات السلطة والمسؤولية ونطاق للإشراف والعلاقات التنظيمية.

الفرع الرابع: عناصر التنظيم

إن عناصر التنظيم تختلف هي الأخرى باختلاف الإدارة العامة عن إدارة الأعمال، حيث أن الإدارة العامة تشمل الوظيفة والموظف الذي يشغلها، بينما إدارة الأعمال تشمل العناصر التالية[2]:

1. العاملون على اختلاف أنواعهم (الموارد البشرية).
2. المعدات الآلات و المكائن وغيرها.
3. الموارد الداخلة في الإنتاج أو في تقديم الخدمة.
4. المهارات والخبرات التي يتمتع بها العاملون والخبرات والقدرات التي يتصف بها الإداريون.
5. الروابط التي تسمح بنقل الأوامر من الأعلى إلى الأسفل.
6. انتقال المعلومات من الأسفل إلى الأعلى داخل المؤسسة بعد تكوينها.
7. التنظيم والإجراءات أو الطرق والخطوات اللازمة لأداء الأعمال أو الأنشطة.

الفرع الخامس: أهداف التنظيم

للتنظيم عدة أهداف وهي كالآتي[1]:

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 44.

2-بشير العلاق، مرجع سابق، ص 185.

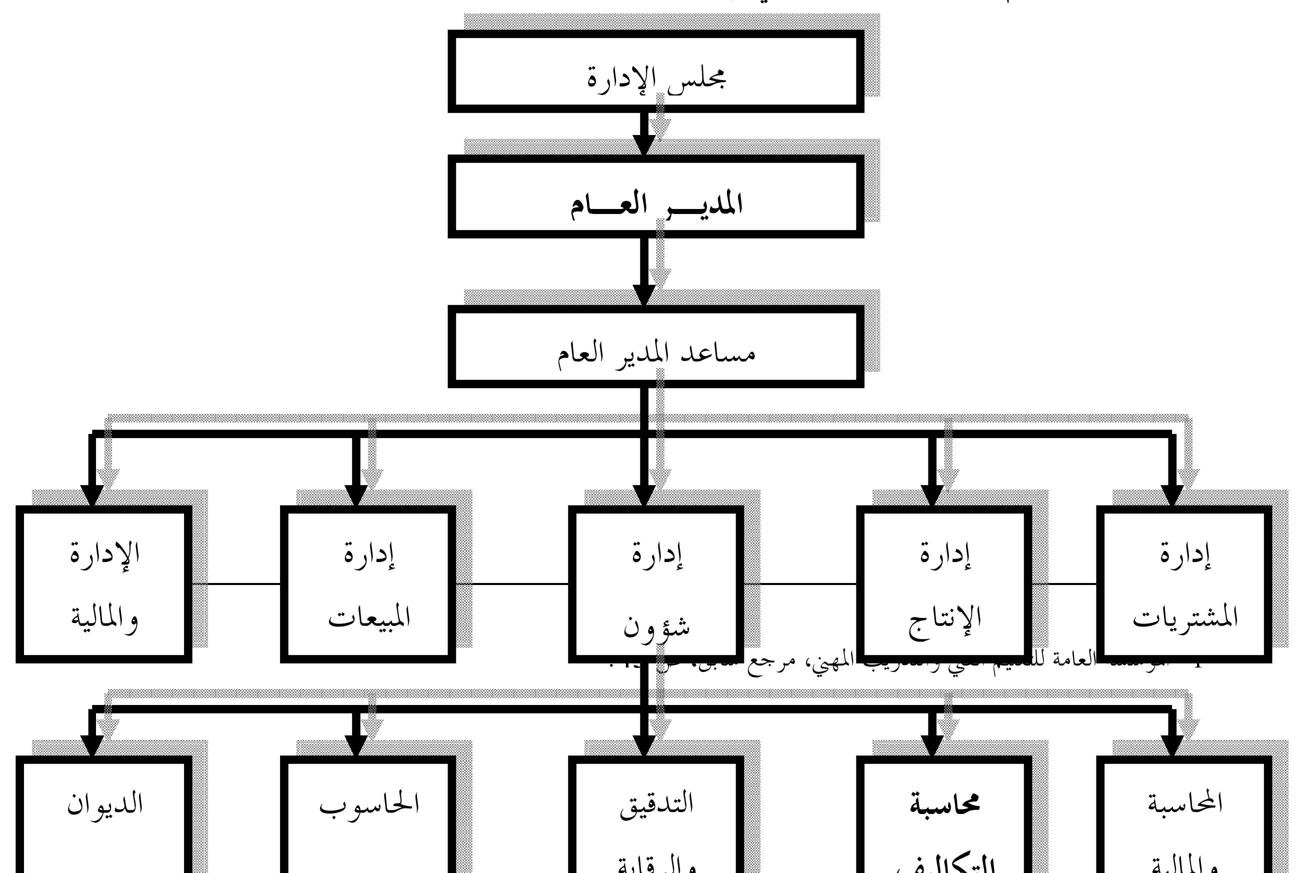
1. يساعد التنظيم الجيد في تحديد العلاقات بين العاملين في المؤسسة.
2. يساعد التنظيم في توحيد جهود العاملين وتوجيهها نحو أهداف وغايات مشتركة.
3. عدم الازدواج في العمل أثناء القيام بالأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف محددة.
4. التنظيم يساعد على إنجاز العمل وذلك من خلال إعطاء السلطة للأفراد في القيام بمهام عملهم.
5. التنظيم الجيد يحقق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية أو المادية.
6. تحقيق الانسجام بين الأفراد والعاملين في المؤسسة بحيث تسير العلاقات الوظيفية والاجتماعية بأقل قدر من الاحتكاك وسوء الفهم بين أعضاء المؤسسة لتفادي التناز ع عن السلطة والمسؤولية.
7. تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة.
8. تحديد الصلاحيات المخولة للرؤساء والموظفين للقيام بعملهم بكفاءة وفاعلية.

الفرع السادس: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتميز الهيكل التنظيمي بمبدأ التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة: الأعلى الأسفل على الجانبين وقد يظهر على أساس التسلسل القيادي وقد يكون على أساس وظيفي يحدد مجالات للحقوق لمختلف المناصب، ويكون على شكل هرمي تتوسع السلطة والمسؤولية حسب التدرج في المستويات ويرتبط الهيكل التنظيمي بشكل كبير بحقيقة المؤسسة وطرق تنظيمها وكذلك تصور حركتها الجماعية، حيث يتم وضع الهيكل التنظيمي ليستجيب لإحدى الخصائص أو أكثر فيصبح هرمي تسلسلي أو وظيفي أو حسب المنتجات أو المناطق الجغرافية، إلا أن المؤسسات تتبع الهيكل التنظيمي المتميز بالتقسيم التقني للعمل، وبالتسلسل الهرمي للسلطة وللمبادئ الكلاسيكية في الإدارة.

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي في المؤسسة



1 المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص.

المصدر: محمود علي الجيالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000، ص 13.

من خلال هذا الشكل اعتمدنا التسلسل الهرمي للسلطة ومبادئ الإدارة الكلاسيكية، أي من الأعلى إلى الأسفل بدءا بمجلس الإدارة نزولا إلى المدير العام نزولا إلى مساعده، ثم إلى مختلف الإدارات الأخرى.

المطلب الرابع: استراتيجية المؤسسة

إن مفهوم الاستراتيجية مفهوم عسكري حيث كان في بادئ الأمر منحصر في الميدان العسكري فقط، وكان الهدف الأساسي هو وضع القوات المسلحة في أراضي المعركة من أجل التغلب على الأعداء، ثم انتقل مفهوم الاستراتيجية بعد ذلك إلى المجال السياسي والذي يعني استغلال الموارد المادية والبشرية من أجل تحقيق الأهداف القومية العليا، ثم انتقل بعد ذلك إلى الجانب الاقتصادي، حيث تعني الاستراتيجية توزيع الموارد النادرة بما يحقق الأهداف المرسومة، ثم إلى الجانب الإداري والذي يعني تحديد الأهداف الطويلة الأجل.

الفرع الأول: تعريف الاستراتيجية

التعريف الأول: "الاستراتيجية هي مجموع الغايات، النيات (المقاصد)، الأهداف، السياسات، وخطط العمل الرامية للوصول إلى هذه الغايات، ولكن يجب طبعا أن تكون كل منها مقدمة بطريقة تعرف نوع النشاط، أين توجد المؤسسة، أو يجب أن توجد، نوع المجتمع التي هي فيه، أو يجب أن تكون فيه"[1].

التعريف الثاني: "الاستراتيجية عند "شاندلر" هي "تحديد الأهداف الرئيسية الطويلة الأجل للمؤسسة وتبني طريق العمل وتوزيع الموارد الضرورية لتنفيذ هذه الأهداف"[1].

1- ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص10.

التعريف الثالث: "الاستراتيجية تتكون من الخطط المتغيرة في الهدف والمؤيدة لموارد التنظيم، وهي لازمة للبيئة والمنافسة لأجل إتمام الأهداف والأغراض الجوهرية"[2].

التعريف الرابع: "الاستراتيجية المالية كنظام مساعد تعيد أعمالها حتى تستمر المؤسسة في الحفاظ على سيادتها، بينما استقلاله المؤمن يبقي جوهريا قوتها كوحدة اقتصادية"[3].

كثيرة هي مفاهيم الاستراتيجية، لكن هناك اتفاق على أنها تهتم بعلاقة المؤسسة بالبيئة الخارجية والداخلية، وبتحديد الأهداف الطويلة الأجل وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف في ظروف عدم التأكد.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن الاستراتيجية هي تلك الخيارات المتبعة من طرف المؤسسة بغية تحديد الأهداف الطويلة الأجل وإيجاد مكانة في السوق.

ومن هذه التعاريف نستخلص عدة فوائد للاستراتيجية كما يلي[4]:

1. توفر المعيار الذي يمكن استخدامه في عملية اتخاذ القرار الصائب.
2. القدرة على التجاوب مع الظروف البيئية المختلفة.
3. تساعد في وضع الخطط الهجومية لمواجهة المنافسين.
4. تساعد في التفكير البعيد الأمد.
5. الاقتصاد في استخدام الموارد، لأن الموارد تستخدم وفقا للطريق المرسوم، ولتحقيق الأهداف.
6. أهداف الاستراتيجية تكون واضحة ودقيقة ومدروسة، وهذا ما يساعد على توجيه جهود المؤسسة بالاتجاه الصحيح.
7. تقلل من حالات المخاطرة وعدم التأكد.

الفرع الثاني: **استراتيجية تحسين الأداء الاقتصادي**

وتكمن هذه الاستراتيجية فيما يلي[5]:

1. في مجال الإنتاج:

أ- استغلال الطاقات الإنتاجية بالكامل، سواء بتأجير خطوط إنتاجية أو إدخال بدائل منتجات جديدة تحقق عائدا اقتصاديا، وتتلاءم مع الدراسات التسويقية.

ب- زيادة كفاءة استخدام الموارد، والعمل على زيادة الإنتاجية.

1- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 136.

2 - Michel MARCHESNAY, Management stratégique, les éditions de L'Adreg, Paris, 2004, P 19.

3- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2000، ص 330.

4- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 136.

5- كمال سرور، استراتيجية الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1997، ص ص286-289.

ج- تطوير أساليب الإنتاج والتركيز على المنتجات ذات الربحية المرتفعة.

د- وضع الأساليب الرقابية على مستوى جودة المنتج النهائي.

ه- الرقابة الجيدة على المخزون.

2. في مجال التسويق:

أ- العمل على رفع كفاءة النشاط التسويقي.

ب- البحث عن مدير كفء لإدارة جهاز التسويق.

ج- تطوير نظام الترويج وإعادة النظر في السياسة الإعلانية للمؤسسة.

د- الاهتمام بخدمة ما بعد البيع (مثل الصيانة وتوفير قطع الغيار وغيرها).

ه- العمل على إعادة النظر في تشكيلة المنتجات وفقا للسياسة التسويقية واحتياجات السوق.

و- تنمية الصادرات والعمل على اختراق أسواق جديدة.

3. السياسات المالية المشتركة:

أ- العمل على زيادة حقوق المساهمين باعتباره المصدر الرئيسي للتمويل.

ب- بيع الاستثمارات والخطوط الإنتاجية غير المستغلة اقتصاديا والتي تمثل عبئا رأسماليا.

ج- إعادة هيكلة القروض بتمويل جزء من القصيرة الأجل إلى الطويلة الأجل وتأجيل سداد بعض القروض وإعادة جدولة البعض الأخر بشروط مناسبة أكثر.

د- الأخذ بسياسة سعرية جديدة من أجل المنافسة وتخفيض التكاليف.

ه- تحسين مؤشرات الأداء ونتائج الأعمال وتصويب الهيكل التمويلي والمركز المالي.

الفرع الثالث: الأساليب التي تستخدمها المؤسسة من أجل النجاح

تستخدم المؤسسة الاقتصادية عدة أساليب بهدف بلوغ النجاح، وعلى رأس ذلك تحقيق أعلى الأرباح والتوسع والانتشار ومواجهة الأخطار بمختلف أنواعها، وهذه الأساليب هي[1]:

1. تخفيض تكاليف الإنتاج بشتى السبل كي تستطيع زيادة قدرتها التنافسية أمام المؤسسات الأخرى.
2. الارتقاء بمستوى الإنتاجية فيها بصورة مستمرة ومتواصلة بهدف زيادة كمية الإنتاج لديها وتحسين نوعيتها وذلك باستخدام الوسائل المتطورة كالسيطرة والمتابعة وكشف الانحرافات وتصحيحها.
3. إيلاء أقسام البحوث والتطوير والاهتمام البالغ بعلاقاتها الأكيدة لتقدم المؤسسة وتطور إنتاجها.
4. رفع مستوى العاملين المهني وتطوير قدراتهم أثناء الخدمة عن طريق التدريب والتأهيل المستمر والعناية بمستواهم المعيشي والصحي لتحقيق ظروف عمل بيئية وإنتاجية لهم.
5. تحقيق إنسيابات مبرمجة لإنتاجها عبر منافذ التسويق من خلال السياسة التسويقية الفعالة.

1- مجيد الكرخي، تقويم الأداء، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2007، ص ص23-24.

6. تحقيق سياسة ائتمانية تؤمن من خلالها تدفق الموارد المالية إليها كي تضمن ديمومة النشاط فيها واستمراريته دون أي تعثرات بسبب نقص التمويل.

7. ربط الأهداف القصيرة المدى بالأهداف البعيدة المدى لها، بحيث تتوفر لها المتطلبات اللازمة للتوسع وزيادة قدراتها في المستقبل.

8. إجراء التنسيق بين متطلبات المؤسسة وأهدافها وبين متطلبات وأهداف الخطة الاقتصادية للدولة وذلك لتوفير البيئة الاقتصادية والاجتماعية الملائمة لنمو المؤسسة وسط الإطار العام للخطة وتفادي التناقض.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، كما أنه عنصر التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية .

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

وسوف نقوم في هذا المبحث بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب، حيث سنقسمه إلى أربعة مطالب، سنتطرق في المطلب الأول للمفاهيم العامة لمحاسبة التكاليف، أما المطلب الثاني سنتعرض فيه إلى العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية، أما المطلب الثالث فسوف نخصصه للحديث عن تبويبات عناصر التكاليف، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه لدراسة الأخطار الناتجة عن عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة.

سوف نقوم في هذا المطلب بعرض مختلف التعاريف لمحاسبة التكاليف ومراحل تطورها وأهدافها ووظائفها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

التعريف الأول: "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"[1].

1- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 1.

التعريف الثاني: "محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"[1].

التعريف الثالث: "هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"[2].

التعريف الرابع: "هي تطبيقات التكلفة ومبادئ حسابات التكاليف، الطرق والتقنيات لعلم وفن أساليب التحقق من التكاليف، والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية"[3].

إن لمحاسبة التكاليف أربع استخدامات كبيرة ومتميزة وهي[4]:

1. تحديدا سعر المبيعات.
2. إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار .
3. تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.
4. التسعير الجيد للخدمات.

ومن هذه التعاريف يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ وقواعد محاسبية للوصول إلى النتائج، كما تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: تطور محاسبة التكاليف

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثور الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في انجلترا سنة 1899 (EG simth) عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملا[5].

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل،

---

1 -A.Rappin et J.Poly, Comptabilité Analytique d'exploitation, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996, P10.

2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 23.

3- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

4 –François Engl et Fréderic Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005, P 10.

5- عبد الحي عبد الحي مرعى وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 8.

لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945، حيث تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها[1].

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى بـــ "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963[2]، إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper and Kaplan سنة 1987[3].

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) و نظام إدارة الجودة الشاملة.

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي[4]:

1. بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:

أ- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.

ب- تحديد سعر البيع لمنتوجات المؤسسة.

ج- مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيريها.

2. دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـــ:

أ- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).

ب- مراقبة التكاليف وتخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.

ج- تسمح بقياس النتائج التحليلية.

1- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص ص7-8.

2- درحمون هلال، مرجع سابق، ص257.

3- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة، فلسطين، 2007، ص 680.

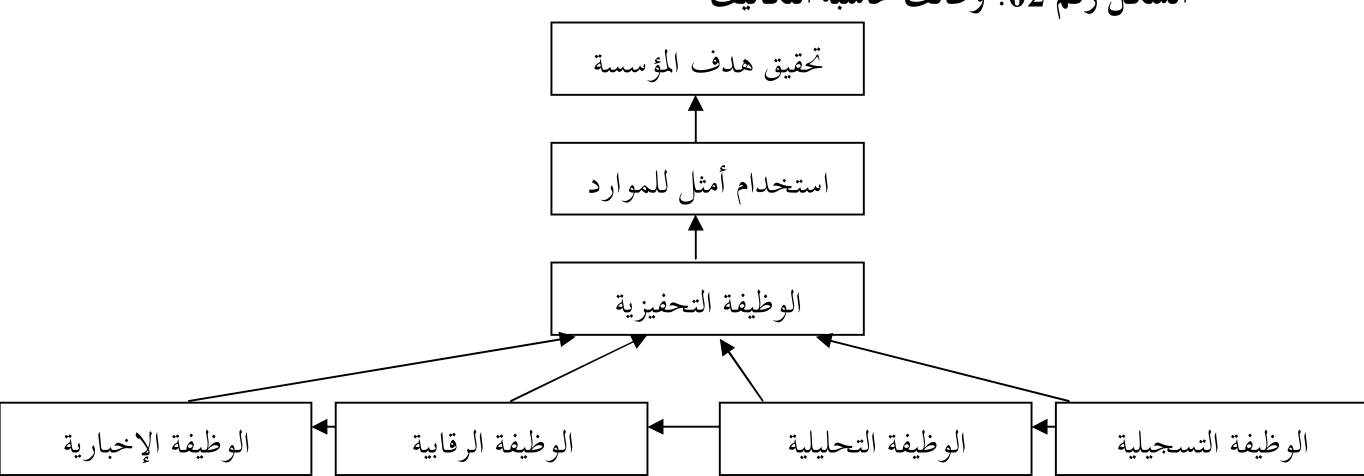
4- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 9.

د- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

الفرع الرابع: وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي[1]:

الشكل رقم 02: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

1. **الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

2. **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3. **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

4. **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

5. **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في

1- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص24-25.

عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

والشكل التالي يوضح وظائف محاسبة التكاليف.

المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية

تعتني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، (تركز على التكلفة التاريخية)[1].

أما المحاسبة الإدارية، فهي تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، كما تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة لإدارتها الداخلية وذلك لاتخاذ القرار، وكما تعتبر فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار (تركز على القيمة الحالية)[2].

الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:

الجدول رقم 01: أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
2- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، **مثال:** تبين محاسبة التكاليف الإيرادات	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل،

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 3.

2- فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص16-17.

	والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	**مثال**: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 03.

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.

الجدول رقم 02: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- مستخدمو التقارير المالية.	- أطراف داخلية في المؤسسة. - جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.	- أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل: ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون والجهات الحكومية.
2- التقارير.	-تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	- تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
3- معايير إعداد التقارير.	- لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير.	- يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.

4- المعلومات التاريخية والمستقبلية.	- تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل، حتى يمكن اتخاذ القرارات، ولذلك فهي أقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	- تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
5- كمية البيانات والمعلومات	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول، وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 4.

من خلال هذا الجدول نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة أساسا على التقارير المعدة من طرف المؤسسة، والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، وكذلك المعايير التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير، ونوع وكمية المعلومات التي تم اعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه الأخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة، لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة[1].

المطلب الثالث: تبويبات عناصر التكاليف

1- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص28-29 .

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معينا، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وتسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وتسيير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال[1].

"التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"[2].

"التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل"[3].

إن مفهوم التكلفة يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.

الفرع الأول: التبويب الطبيعي (الأساسي)

يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد، الأجور (العمل)، المصروفات (الخدمات الأخرى).

الشكل رقم 03: التبويب الطبيعي

التبويب الطبيعي

عنصر تكلفـــة المـــواد | الأجـــــور | المصروفـــات

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 34.

1. **1 تكلفة المواد**: وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجا نهائيا، وتأخذ المواد أشكالا متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 8.

2- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 26.

3- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وعطية عبد الحي مرعى، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 9.

مثل: الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

2. **2تكلفة العمل (الأجور)**: وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

3. **3تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات)**: وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة آلات ومباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع، والتأمين[1].

الفرع الثاني: التبويب الوظيفي

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات)، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي[2]:

1. **الوظيفة الصناعية**: وهي التي تتخصص في العملية الإنتاجية.
2. **الوظيفة التسويقية**: وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.
3. **الوظيفة الإدارية**: وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.
4. **الوظيفة الشرائية (التموينية)**: وهي التي تختص بعملية التموين.
5. **الوظيفة المالية**: وهي التي تختص بالعمليات المالية.

الفرع الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى[3]:

1. **عناصر التكاليف المباشرة**: وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر ما يلي:

المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص ص8-9.

2- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص34-35.

3 -Carla MENDOZA et autre, Cout et Décisions, Gialino éditeur, France, 2004, P33.

2. **عناصر التكاليف غير المباشرة:** وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

الفرع الرابع: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حسب التغير والثبات)

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع وهي موضحة في الشكل التالي:

الجدول رقم 0303: تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط 0404 366655

تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط		
تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف شبه متغيرة (شبه ثابتة)

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 15.

1. **التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج.

2. **التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة[1].

3. **التكاليف شبه المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل غير المباشرة...إلخ[2].

وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير)، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة،

1- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص36-41.

2- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2006، ص 68.

كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج[1].

الفرع الخامس: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1. **التكاليف الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.
2. **التكاليف غير الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

الفرع السادس: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1. **التكاليف الغارقة:** وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.
2. **تكاليف الفرصة البديلة:** وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.
3. **التكاليف التفاضلية:** وهي الفرق بين تكاليف بديلين، وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات[2].

المطلب الرابع: أخطار عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة

إن من الأسباب التي أدت إلى عدم انتشار محاسبة تكاليف حديثة ما يلي[3]:

1. قصور في النتائج المحصل عليها من المحاسبة العامة والتي لا تصلح لتطبيق محاسبة تكاليف حديثة.
2. جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة.
3. الخوف من ظهور الصور الحقيقية للمؤسسة.
4. صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

ولقد خلفت هذه الأسباب عدة أخطار نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: أخطار اقتصادية

1- محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 19.

2- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص42-44.

3- محمد شفيع باقوني، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات في جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة، ص ص20-23.

إن عدم الكشف عن سوء استخدام العوامل الإنتاجية قد يؤدي إلى:

1. خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيما.
2. تبديد أموال المؤسسة.
3. خروج المؤسسة من السوق له آثار اقتصادية واجتماعية منها:

أ- تخسر الكثير من العائلات دخلها وينخفض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول.

ب- قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملا أخر بسبب امتلاء سوق العمل.

ج- يخسر الموردون جزءا من ديونهم على المؤسسة المفلسة وانخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالبا إلى ركود مبيعاهم، مما يودي بهم إلى تسريح العمال.

الفرع الثاني: أخطار إدارية

إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي إلى:

1. عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة.
2. عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة).
3. عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن.
4. عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

المبحث الثالث: اتخاذ القرار في المؤسسة

يواجه المدراء مشاكل دائمة وعليهم أن يجدوا الحل الأمثل لها، ومع اختلاف مستوياهم الإدارية يواجهون جميعا مشاكل، وعليهم أن يتعلموا فنيات اتخاذ القرارات، والتي هي عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات والخطوات التي لو تعلمها الفرد لأمكن أن يحسن من اتخاذه للقرارات، وأن يطور مهاراته الإدارية فيها.

وسوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، حيث يحتوي المطلب الأول على مختلف المفاهيم العامة لاتخاذ القرار، أما المطلب الثاني سنتطرق إلى أنواع القرارات، أما المطلب الثالث فسنتعرض فيه إلى مختلف العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه للحديث عن الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول اتخاذ القرار

إن اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفا وحيدا بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة التي يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما، وبالتالي يمكن القول بأنها عملية ذات خطوات متتالية بدءا بتحديد المشكلة والتعرف عليها واختيار الحلول والبدائل الممكنة وتقييم البديل المناسب.

الفرع الأول: تعريف القرار

التعريف الأول: "القرار هو اختيار أنسب بديل لحل مشكلة معينة"[1].

التعريف الثاني:"القرار هو الفصل أو الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة، أما صنع القرار هو سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين"[2].

التعريف الثالث: "القرار طريقة منظمة لدراسة عملية اتخاذ القرار لتحديد الاستراتيجيات المثلى عندما يكون أمام متخذ القرار مجموعة من البدائل"[3].

التعريف الرابع: "إن عملية اتخاذ القرارات هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات، وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة"[4].

التعريف الخامس: "اتخاذ القرارات – كما يتفق عليها العديد من علماء الإدارة البارزين – يعتبر جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي الفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإدارية"[5].

التعريف السادس: "اتخاذ القرار هو أنشطة يتم إتباعها لتحديد المشكلة، وبدائل الحل، وتقييم البدائل، واختيار البديل المناسب لحل المشكلة، وأهم خطوة تشير إلى اتخاذ القرار هو اختيار البديل المناسب"[6].

إن مختلف التعاريف تؤكد على أن القرار يقوم على عملية المفاضلة، و بشكل واعي و مدرك، بين مجموعة بدائل أو حلول (على الأقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتباره أنسب وسيلة لتحقيق الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار، كما يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية الاختيار لإمكانية على أساس بعض المعايير، من بين عدة بدائل قصد تحقيق هدف معين، وبالتالي فوقوع القرار يتطلب وجود هدف وكذلك تعدد الإمكانيات، كما أن الاختيار يقوم على أساس بعض الأهداف مثل : اكتساب حصة في السوق أكبر، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات ... الخ.

1- أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19.

2- أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 253.

3- مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007، ص 355.

4- بشير العلاق، مرجع سابق، ص ص160-161.

5- أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، ص 250.

6- أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 22.

إن عملية اتخاذ القرارات تنطوي على بديلين أو أكثر و على وجود هدف، لأنه إذا لم يوجد إلا بديل واحد فليس هناك من قرار ليتخذ، و على هذا فإن أساس عملية اتخاذ القرارات هو وجود البدائل–بديلين أو أكثر–، حتى يمكن القيام بعملية الاختيار، و إذا لم يكن هنا بدائل لما كانت هناك مشكلة وذلك لعدم وجود مجال الاختيار، و بالتالي لا توجد حاجة لاتخاذ القرار، و في هذا السياق، فإنه من المهم التمييز بين القرار في حد ذاته و عملية صنع (اتخاذ) القرار.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص التعريف الآتي:

اتخاذ القرار هو مهمة جوهرية في الإدارة يقوم على أساس اختيار البديل المناسب لحل المشكلة وفقا لمعايير كالتوسع وتخفيض التكاليف والوقت وزيادة حجم الإنتاج.

الفرع الثاني: مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بخطوات معينة، وقد اختلف كتاب علم الإدارة في عدد هذه الخطوات، وتوضح الجداول التالية كيف يمكن أن تختلف عدد الخطوات بين وجهات النظر وسوف نقدم جدولين، حيث نعرض في الجدول الأول الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار، بينما في الجدول الثاني فسنتعرض إلى المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات.

الجدول رقم 04: الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار

تحديـــد المشكلـــة
جمع بيانات وحقائق من المشكلة لتحديد بدائل الحلول
اختيار الحل الأمثل
تطبيق الحل ومتابعته

المصدر: أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 46.

من خلال هذا الجدول يمكن أن نقوم بتحليل مختف الخطوات التي يتم على أساسها اختيار القرار الأمثل وذلك من أجل تطبيقه ومتابعته.

1. **تـــحـــديد المشكلة**: تعتبر هذه المرحلة الأساس الذي تـــقـــوم عـــليه عملية اتخاذ القرار، لأن القرار يصدر لعلاج مشكلة معينة ولهذا فإن لهذه المرحلة أهميتها الكبيرة، فعلى متخذ القرار أن يكتسب الخبرة والدراية والقدرة على تحديد المشكلة تحديدا دقيقا.

2. **جمع بيانات وحقائق من المشكلة**: بعد التعرف على المشكلة والتحديد السليم لها، نبدأ في البحث وجمع البيانات والإحصاءات المتعلقـــة ثم تحليلها ودراستها دراسة عميقة مستفيضة فالقرارات لا تتخذ في جهل أو فراغ معلوماتي، فعلى مـــتـــخذ القرار أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة وعليه أن

يتأكد تماما من صحة المعلومات، كما علـــيه أن يحدد المعلومات الإضافية التي تلزمه وكيفية الحصول عليها حتى يتمكن من تقدير درجة الخطر التي ينطوي عليها القرار.

3. **تحديد بدائل الحلول:** يعد البديل الوسيلة الموجودة أمام متخذ القرار لحـــل المشــكلة القائمـــة ويشترط في الحل أن البديل أن يتميز بما يلي:

أ- أن تكون له القدرة على حل المشكلة.

ب- أن يكون في حدود الموارد والإمكانات المتاحة.

وجود أحد الشرطين دون الآخر ينفي عن الحل صفة البديل القابل للاختيار.

4. **تقييم البدائل:** إن النجاح في تقييم البدائل أمر يتوقف على مدى صدق وحداثة البيانات وعـــلى مدى وصول هذه المعلومات في الوقت المناسب، ومن الجدير بالملاحظة أن عملية تقييم البدائل تتسم بالمنطق والمعقولية ويتوقف حسن التقييم على اتخاذ القرار الرشيد.

5. **اختيار الحل الأمثل:** تمثل هذه المرحلة أشق وأصعب المراحل التي يمر بـــها متخذ القرار، فبعد أن يتم تقييم البدائل يبقى القيام بعملية التفضيل والاختيار بينها ويتم ذلك بمقارنة البدائل بعد تقييمها ثم اختيـــار البديل الأفضل والأحسن وذلك يتطلب خبرة ودراسة عـــلمـــية.

6. **تحويل القرار إلى عمل فعال و متابعته:** بعد التوصل إلى اختيار البديل المناسب للحـــل، تنتـــهي العملية بوضع القرار موضع التنفيذ أي بتحويله إلى عمل فعال عن طريق تعاون الآخرين، فعلى متخذ القرار إبلاغ المعنيين بتنفيذ ما عليهم القيام به وتحفيزهم على ذلك.

الجدول رقم 05: المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات

إدارة المشكلـــة
تعريف المشكلـــة
جمع المعلومات الضرورية وفق القواعد الإحصائية
تحليل المعلومات باستخدام الأساليب الإحصائية
وضع البدائل الممكنة
اختيار البديل الأمثل
تطبيق البديل الأمثل
تقييم البديل بالقياس إلى المؤشرات الإحصائية والكمية
هل تم تحقق النتائج المرجوة
نعـــــــم
اتخاذ القرار في التنفيذ مع المتابعة المنتظمة

المصدر: حامد الشمرتي، مؤيد الفضل، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 23.

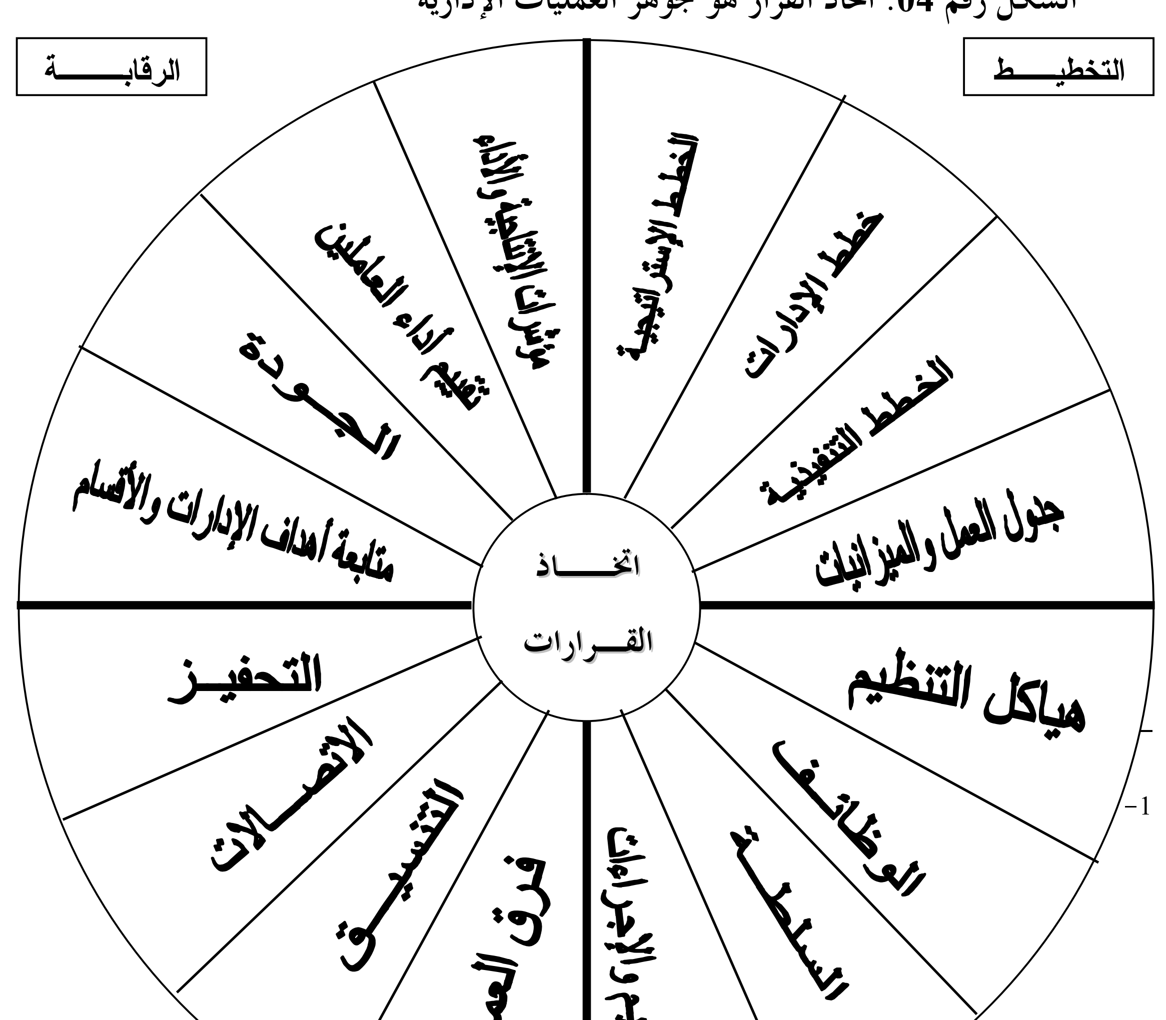
يفسر هذا الجدول مختلف الخطوات التفصيلية لمراحل اتخاذ القرار، إذ يمكن القول أن الحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم ليس على القرار نفسه بل على الكيفية التي صدر بها هذا القرار، وطبقا لهذا الحكم فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية، أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول إلى قرارات رشيدة.

الفرع الثالث: أهمية اتخاذ القرارات

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ القرار، فاتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير والتي يمكن من خلالها إنجاز كل أنشطة المؤسسة، وتحديد مستقبلها، ولا يمكن أداء وظيفة بالمؤسسة (كالإنتاج والتسويق والتمويل والموارد البشرية)، أو أداء وظيفة إدارية (كالتخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة) ما لم يصدر بصددها قرارا يحدد من يقوم بها، ومتى، وأين، ومع من، وبأي تكلفة، وغير ذلك، وتكمن أهمية اتخاذ القرار فيما يلي[1]:

1. اتخاذ القرارات عملية مستمرة.
2. اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله.
3. القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة.
4. اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة.
5. اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية.

الشكل رقم 04: اتخاذ القرار هو جوهر العمليات الإدارية



المصدر: أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 37.

من خلال هذا الشكل يتبين لنا أن اتخاذ القرار هو صلب مختلف العمليات الإدارية، فكلما كانت هذه العمليات مدروسة بشكل جيد وتمت وفق أسس ومعايير من أجل تحديد البديل المناسب كلما كان القرار المتخذ أكثر دقة، كما أن أساس الحكم على الإداري بالنجاح هو كفاءته و مقدرته في اتخاذ القرارات الصائبة السليمة، والإخفاق في ذلك معناه تجمد العمل وشلل النشاط، وهكذا ترتبط كفاءة المؤسسة، وفاعليتها بكفاءة وسلامة القرارات التي تتخذ في مستوياتها المختلفة.

وتزداد أهمية عملية اتخاذ القرارات مع زيادة تعقد أعمال المؤسسات وتوسعها وتنوعها، وتزايد التحديات التي تواجهها المؤسسات من تغييرات متسارعة، ومنافسة حادة .

المطلب الثاني: أنواع القرارات

هناك تصنيف قائم على أساس الوظائف الأساسية للمؤسسة كالآتي[1]:

الفرع الأول: قرارات تعلق بالإنتاج

يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج وسياساته (إنتاج مستمر أو بناء على الطلب أو إنتاج سلع محدودة أو متنوعة)، وقرارات ترتيب المصنع (التصميم الداخلي للمصنع) وأنواع الآلات، كذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة على الإنتاج وجودته.

1. حجم الإنتاج.
2. حجم المصنع.
3. موقع المصنع.

1- بشير العلاق، مرجع سابق، ص ص161-163.

4. التصميم الداخلي للمصنع.
5. طرق الإنتاج.
6. إجراءات الشراء.
7. كمية المخزون.
8. طرق دفع الأجور.
9. مدى البحث الفني.
10. أهمية التفتيش.

الفرع الثاني: قرارات تعلق بالمبيعات

وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق التي سيتم البيع فيها وقنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق، كما تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغليفها وتسعيرها والقيام ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع.

1. تحديد السوق.
2. موقع مكاتب البيع.
3. تغليف المنتجات.
4. العلامة التجارية المستخدمة.
5. منافذ التسويق المستخدمة.
6. السعر.
7. مدى تنوع الإعلانات.
8. طرق مكافأة رجال البيع.
9. جهود ترويج المبيعات.
10. بحوث التسويق المستخدمة ومداها.

الفرع الثالث: قرارات تتعلق بالتمويل

القرارات التي تتخذ في هذا المجال تحدد حجم رأس المال اللازم ورأس المال العامل والسيولة النقدية، وطرق التمويل (قروضا مصرفية أو شخصية أو إعادة استثمار الأرباح)، كما تتضمن تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها والإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك.

1. الهيكل المالي.
2. شروط الائتمان.
3. مقدار رأس المال العامل.
4. طرق الحصول على الأموال الجديدة.

5. توزيع الأرباح.
6. خطط إعادة التمويل.
7. تحديد تكاليف العمليات.
8. الإجراءات المحاسبية.
9. الاندماج.
10. التصفية.

الفرع الرابع: قرارات تتعلق بالأفراد

تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد، وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم، وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات والمكافآت، كما تتضمن تحديد أساليب الترقية والتقاعد والفصل من العمل، ومعالجة التأخير والغياب وشكاوي العاملين وعلاقة المؤسسة بالاتحادات والنقابات العمالية والمؤسسات المختلفة المرتبطة بالعاملين.

1. مصادر الحصول على القوى العاملة .
2. أساليب الاختيار.
3. مدى التدريب ونوعه.
4. تحليل العمل وتقييمه.
5. استخدام نظام الاقتراحات.
6. معالجة التأخير والغيابات.
7. أسس دفع الأجور.
8. طرق الترقية .
9. الترويج لوسائل الأمان.
10. علاقة المؤسسة بالجماعات الخارجية.

وهناك تصنيف ثاني على أساس درجة التيقن وهذا التصنيف مفيد خاصة لأغراض التدريب وتحديد أنواع القرارات التي ينبغي اتخاذها عند المستويات التنظيمية المختلفة.

الجدول رقم 06: تصنيف القرارات على أساس درجة التيقن

درجة عدم التيقـــن	الخصائـــــــــص
قدر صغير من عدم التيقن.	يتكرر حدوثها كثيرا مما يخفض عدم التيقن إلى أدنى حد. القرارات عادة تؤثر على جماعة صغيرة فقط ومن السهل تطبيقها.
قدر محدود من عدم التيقن.	من الممكن عمل تقديرات معقولة لعدم التيقن. القرارات يقتصر تأثيرها على إدارتين أو ثلاث إدارات على الأكثر.

قدر كبير من عدم التيقن.	ضمان محدود لتحقيق النتائج المرجوة من القرارات . القرارات تتضمن مناطق واسعة من النشاط .
درجة مرتفعة جدا من عدم التيقن.	مواقف تغطي مناطق ومجالات واسعة جدا والعديد من العوامل لا يمكن التنبؤ بها.

المصدر: بشير العلاق، الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 164.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه تم تقسيم درجة عدم التيقن إلى أربعة درجات، حيث نرى في القدر الصغير من عدم التيقن أن القرارات تؤثر على جماعة صغيرة فقط ويسهل تطبيقها، أما في القدر المحدود من عدم التيقن فالقرارات يقتصر تأثيرها على بعض الإدارات دون الأخرى، أما القدر الكبير من عدم التيقن نجد القرارات تخص النشاط بصفة موسعة، أما الدرجة المرتفعة جدا من عدم التيقن فالقرارات تغطي مناطق واسعة وعوامل لا يمكن إدراكها.

وهناك من يقسم القرارات في المؤسسة وفقا لما يلي[1]:

1. **القرارات المصيرية**: وهي القرارات التي تحدد مصير كل شيء.
2. **القرارات الدورية**: وهي القرارات التي تتكرر دوريا، ولا نعيد القرار وندرس القضية مرة واحدة وفق شروط معينة، يتحدد على أساسها القرار، ويتخذ كنظام أمثل.
3. **القرارات الاستراتيجية**: وهي قرارات تتصل بمشكلات استراتيجية وذات أبعاد متعددة وعلى جانب كبير من العمق والتعقيد.
4. **القرارات الحيوية**: هي التي تتعلق بمشكلات حيوية يحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع.
5. **القرارات التكتيكية**: وتتصف بأنها قرارات متكررة وإن كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية وأكثر فنية وتفصيلا، ويوكل أمر مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمتخصصين.
6. **القرارات التنفيذية**: وهي التي تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة كتلك المتعلقة بالحضور والانصراف وتوزيع العمل والغياب والإجازات، وكيفية معالجة الشكاوى.
7. **القرارات الشخصية والتنظيمية**: إن القرارات الشخصية تخص فرد واحد وهو المدير، بينما القرارات التنظيمية يمكن غالبا تفويضها.

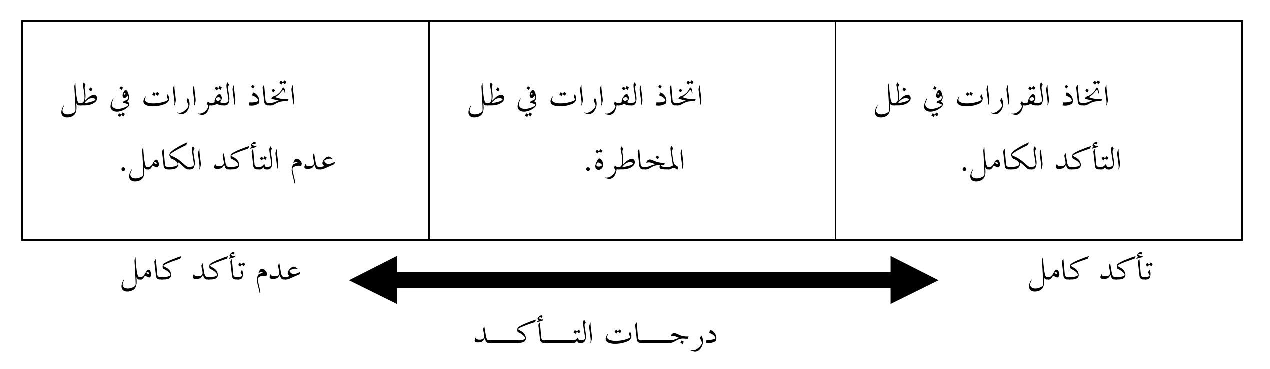
1- أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، ص ص260 -264.

8. **القرارات الرئيسية والقرارات الروتينية**: إن القرارات الرئيسية تتخذ مرة واحدة والتي تتضمن التزامات طويلة الأجل ذات دوام نسبي ودرجة عالية من الأهمية، بينما القرارات الروتينية هي قرارات يومية تتصف بالتكرار ويقدرها الخبراء بنسبة 90 % في المؤسسة.

9. **القرارات الفردية والقرارات الجماعية**: القرارات الفردية يتخذها مدير المؤسسة، بينما القرارات الجماعية هي ثمرة جهد ومشاركة من جانب متخذ القرار مع أولئك المعنيين بموضوع القرار.

10. **القرارات في ظروف التأكد والمخاطرة وعدم التأكد**: يتم في هذا التقسيم تقسيم نماذج القرارات حسب درجة التأكد ويتراوح مقياس التأكد ما بين التأكد الكامل وعدم التأكد الكامل مرورا بظروف المخاطرة، والشكل التالي يبين تصنيف هذه النماذج:

الشكل رقم 05: تصنيف القرار تبعا لدرجات التأكد والمعرفة



المصدر: أحمد الخطيب، عادل سالم معايعه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 263.

من خلال الشكل يتضح لنا أن القرار المتخذ في ظروف التأكد الكامل نجد كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار تكون معروفة بتأكد كامل مع وجود استقرار وعدم غموض والتباس، وبالتالي تكون النتائج مضمونة ومؤكدة كذلك.

أما القرارات المتخذة في ظل ظروف المخاطرة يكون احتمال حدوث كل حالة معروفا أو يمكن تقديره، وبذلك يستطيع متخذ القرار تحديد درجة المخاطرة في قراره بدلالة التوزيعات الاحتمالية.

أما اتخاذ القرار في ظروف عدم التأكد الكامل أكثر صعوبة، حيث يتم اتخاذها على أساس غموض كامل، حيث لا تتوافر معلومات كافية وصحيحة، وبالتالي تكون النتائج المتوقع الحصول عليها غير مؤكدة، وبالتالي يجب على الإدارة تحاشيها.

11. **القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة**: إن القرارات المبرمجة بالكامل يمكن غالبا هيكلتها، حيث توضح تفصيلا طريقة تناول ومعالجة المشاكل الروتينية والمتكررة والمعروفة، وهي مؤكدة تماما، أما

القرارات غير المبرمجة فنجد أنها تتعامل مع مشاكل جديدة وغير معروفة ويستحيل حلها باستخدام الأساليب الروتينية، وبالتالي هذه القرارات غير مؤكدة على الإطلاق.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار

هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار منها ما يلي[1]:

1. **أهداف المؤسسة:** إن أي قرار يتخذ يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر بدورها الموجه الأساسي لكل العمليات.

2. **الثقافة السائدة في المجتمع:** لا بد على المؤسسة أن تراعي الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.

3. **الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات المتاحة:** يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الواقع والحقيقة وما ترجحه من وسيلة أو بديل على بديل.

4. **العوامل السلوكية:** يمكن تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاث جوانب هي:

أ- **الجانب الأول:** يتعلق بالبواعث النفسية لدى الفرد ومدى معقوليتها.

ب- **الجانب الثاني:** يتعلق بالبيئة النفسية للفرد.

ج- **الجانب الثالث:** يتعلق بدور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد.

5. **القيم والمعتقدات:** للقيم والمعتقدات تأثير كبير في اتخاذ القرار ودون ذلك يتعارض مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها مع الحياة.

6. **المؤثرات الشخصية:** لكل فرد شخصيته التي ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها والتي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، وبالتالي يكون القرار متطابقا مع تلك الأفكار والتوجيهات الشخصية للفرد.

7. **الميول والطموحات:** لطموحات الفرد وميوله دور مهم في اتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار النابع من ميوله وطموحاته دون النظر إلى النتائج المادية أو الحسابات الموضوعية المترتبة على ذلك.

8. **العوامل النفسية:** تؤثر العوامل النفسية على اتخاذ القرار وصوابيته، فإزالة التوتر النفسي والاضطراب والحيرة والتردد لها تأثير كبير في إنجاز العمل وتحقيق الأهداف والطموحات والآمال التي يسعى إليها الفرد.

وهناك بعض العوامل الأخرى والتي قد تؤثر على اتخاذ القرار وهي[2]:

1- أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، ص ص287-289.

2- شايب الذراع هني، مسار اتخاذ القرارات في المؤسسات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، جامعة الجزائر، 2000، ص ص38-41.

1. الخبرة والمعلومات والأساليب.
2. الوقت.
3. مدى المشاركة في اتخاذ القرار.
4. عدم مقدرة المسير ومتخذ القرار على تحديد المشكلة الحقيقية والوهمية وعجزه عن الإلمام بجميع الحلول الممكنة للمشكلة، وعجزه عن معرفة النتائج المتوقعة، وعجزه عن عملية تقييم مثلى للبدائل.

المطلب الرابع: الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار

التعريف الأول: "يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها مجموعة مستمرة للإعداد والتحضير واتخاذ القرارات، تقود المسؤولين إلى تحديد أهدافهم والتقييم باستمرار لمشاكل المؤسسة، ولوضع وتطبيق خياراتهم ومراقبة الإنجاز"[1].

التعريف الثاني: "مراقبة التسيير هي مجموعة من الوسائل الموضوعة من طرف المؤسسة من أجل مساعدة المسؤولين على التحكم في العملية التسييرية في المؤسسة وذلك من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، كما تعتبر مجموعة من التقنيات التي تسمح بضمان الإستعمال الأمثل لأدوات التسيير وكذلك تحقيق وإنجاز الأهداف التي تم تحديدها"[2].

التعريف الثالث: "يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها نظام للتحكم في مزاج العامل في إطار مهنته وخصوصا إذا كان يعمل في إطار (مؤسسة، قطاع عمومي، جمعية ذات طابع غير ربحي...)"[3].

تكاليف التقنية حسب النشاط هو العودة إلى مصادر إلهام المحاسب، فهو يشدد على الحاجة إلى محاكاة العملية الفعلية لتصنيع وبيع واعتماد أسلوب التقييم التي تكشف في وقت واحد أصل التكاليف والذي يسمح بمراقبة التكاليف على الطريق الصحيح.

وقد ظهر نظام مراقبة التسيير سنة 1939 حيث تعتبر وقاية لنمو المردودية[4]. ويعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات، والهدف من هذه المراقبة إيجاد الحلول المثلى[5].

1- Jacques DEGUERNY & Jean Claude GUIRIEC, Contrôle de gestion et choix stratégique, Delmas, Paris .6e édition, 1998, P10.

2- Isabelle de KERVILER & Loic de KERVILER, Le contrôle de gestion a la porte de tous, Economica, 2e édition, Paris, 1994, p p10-11.

3- Alain BURLAUD & Claude SIMON, Le contrôle de gestion, édition la Découvert, Paris, 1997, P 8.

4- A. KHEMAKHEM et J. LARDOIN, Introduction au contrôle de gestion, Bordas, Paris, France, 1971, P 09.

5 -Françoise GIRAUD et autre, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, France, 2004, P20.

الفرع الأول: الأدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرار

تتمثل الأدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرار فيما يلي:

1. **محاسبة التكاليف التقليدية:** تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة[1]. ولقد تم تعريفها سابقا.

2. **الموازنات التقديرية:** "هي أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية، وتستخدم في تخطيط أهداف المؤسسة والرقابة على أعمالها، كما أنها أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية"[2].

"الموازنة هي خطة مالية قصيرة المدى تتضمن توزيعا للموارد مرتبطا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بخطة عمل نوعي، ويتضمن تواريخ إنجاز النشاطات"[3].

3. **لوحة القيادة:** "هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وفرق عمله من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها"[4].

"هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة"[5].

4. **التحليل المالي:** "هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على المعلومات، تستخدم في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر، وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل"[6].

"يعرف التحليل المالي بأنه عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على المعلومات، تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في

1- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 78.

2- فيصل جميل السعايدة، مرجع سابق، ص 18.

3- Norbert GUEDJ, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition D'Organisation, 3e édition, Paris, 2000, P 123.

4- صفاء لشهب، مرجع سابق، ص 114.

5- موسى سليم، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، بدون سنة، ص 17.

6- ولد ناجي الحيالي، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 20.

الماضي والحاضر، وكذلك في تشخيص أي مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية)، وتوقع ما سيكون في المستقبل"[1].

وتكمن أهمية التحليل المالي فيما يلي[2]:

أ- بيان وضع المؤسسة المالي بصورة حقيقية.

ب- تحديد قدرة المؤسسة على الإقتراض وخدمة ديونها من الفوائد.

ج- الحكم على كفاءة الإدارة.

د- تقييم جدوى الإستثمار في المؤسسة.

ه- معرفة وضع الشريحة في القطاع الذي تنتمي إليه.

الفرع الثاني: **الأدوات الحديثة المساعدة على اتخاذ القرار**

تعددت في السنوات الأخيرة المداخل الكمية والرياضية لتطوير المهارة الإدارية في اتخاذ القرارات، ولعل من أهم الأدوات الكمية التي وفرتها المدرسة الرياضية للفكر الإداري، بحوث العمليات، البرمجة الخطية، مباريات الأعمال، المحاكاة، شجرة القرار، محاسبة التكاليف الحديثة، وسوف نوضحها كما يلي:

1. **بحوث العمليات:** هي عبارة عن دراسة المشكلات العملية لتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وللأهداف المحددة، وقد استعملت بحوث العمليات في عدة مجالات مثل، الإنتاج، التسويق، التوزيع، الرقابة المالية، معتمدة على مهارات الاقتصاديين والرياضيين والإحصائيين والمحاسبين والمهندسين.

وبالدرجة الأولى فإن بحوث العمليات تجد مجالها التطبيقي الخصب في حل المشكلات الإدارية الأكثر تعقيدا، كما تسمح باستعمال مقادير هائلة من البيانات، وبالتعبير عن العلاقات المتشابكة التي تربط بين عدد هائل من المتغيرات القابلة للقياس الكمي وذلك في شكل نماذج رياضية.

2. **البرمجة الخطية:** هي تقنية رياضية لاستغلال الموارد المحدودة والوفاء بالهدف المنشود مثل خفض التكلفة إلى الحد الأدنى أو تحقيق أقصى الأرباح، حيث يعبر عن حدود الموارد بمثابة قيود، وتتناول هذه الطريقة التقييم الكمي للبدائل لاختيار أفضلها، كما تساعد على اكتشاف التحسينات الممكنة في استخدام الموارد واقتراح التعديلات اللازمة للحصول على أفضل النتائج، وذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة.

3. **تقليد المواقف (المحاكاة):** وهي تقنية للتعامل مع المسائل المعقدة لتخصيص الموارد التي لا يمكن حلها بدقة بالتحليل الرياضي، تشمل هذه التقنية على إنشاء تاريخ حياة نموذجي لنظام يمثل المسألة الفعلية وقواعدها التشغيلية، يتيح التنفيذ المتكرر لتقليد المواقف، مع تغيير قواعد التشغيل في كل مرة، والاختبار

1- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2006، ص 232.

2- فيصل جميل السعايدة، نضال عبد الله فريد، الملخص الوجيز للإدارة والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص 110.

الهادف إلى اكتشاف طرق تحسين أداء النظام، تستخدم مثل تقنيات المحاكاة عادة في فحص مسائل المخزون والانتظار في الطابور، وأيضا يشبه هذا الأسلوب المجهودات التجريبية التي تبذل في تقليد الظروف الفضائية لمعرفة أثرها على رواد الفضاء قبل قيامهم برحلات الاستكشاف.

4. **نظرية المباريات:** هي تقنية تستخدم الاستنتاجات المنطقية لدراسة عواقب الاستراتيجيات المتنوعة التي يمكن أن يعتمدها اللاعبون المتنافسون، ويمكن استخدام نظرية المباريات لتمثيل المشكلات التي تواجه المؤسسة عند قيام عدد صغير من المتنافسين الذين يعتمد بعضهم على بعض بصياغة استراتيجية تسويقية، يحتاج أحد المحتكرين الأقلية لتقويم ردود فعل منافسيه اتجاه سياساته التسويقية لضمان تقدير "مكسب" أي استراتيجية تسويقية معينة[1].

5. **شجرة القرارات:** تعد شجرة القرارات من إحدى الوسائل الحديثة في اتخاذ القرارات الإدارية، ويستخدم هذا الأسلوب للمفاضلة بين البدائل المتاحة في ضوء تقييم نتائجها المتوقعة، بعد حساب احتمالات كل حدث متوقع، وبناءا على ما تقدم يمكن تعريف شجرة القرار على أنها أسلوب كمي بياني وتصويري للعناصر والعلاقات التي تتكون منها المشكلة المدروسة وذلك في ظل حالات المخاطرة المختلفة لحالات الطبيعة، إذن يتضح من التعريف السابق بأن الشكل البياني لشجرة القرارات بما يحتويه من تفرعات وتشعبات، يعد بمثابة المرشد أو دليل عمل لمتخذ القرار بهدف الوصول إلى حالة الطبيعة المستهدفة أو الفرصة الاستثمارية التي تحقق أفضل النتائج المطلوبة بأقل المخاطر، ويتم رسم شجرة القرارات وفقا لقواعد وخطوات واضحة ومحددة بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة عن المشكلة المدروسة، وفيما يلي أهم خطوات رسم شجرة القرارات[2]:

أ- تحديد نقاط القرار وعدد البدائل المتاحة للدراسة.

ب- تحديد نقاط الاحتمال وعدد حالات الطبيعة المستهدفة.

ج- تثبيت الإيرادات المتوفرة لكل حالة من حالات الطبيعة مع احتمالات تحققها على فروع الشجرة.

د- احتساب القيمة المالية المتوقعة وفقا للأسلوب التراجعي الذي يبدأ بالقرار المرتبط بالأهداف، من نهاية فروع الشجرة إلى بدايتها من أجل اختيار المشروع الذي يحقق أكبر عائد نقدي.

6. **محاسبة التكاليف الحديثة:** مع التطور الحاصل في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع نشاط المؤسسات، أدى إلى عجز الطرق التقليدية لحساب التكاليف عن مسايرة هذا التطور.

1- بشير العلاق، مرجع سابق، ص ص172-177.

2- حسن ياسين طمعة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2008، ص ص273-274.

ولقد ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية، والذي ظهر خلال الثمانينات من خلال دراسة البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة سنة 1986، الذي قام به المجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين (CAM-I)*، وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين بورتر، ميلر كوبر، كابلن، والفرنسيين لورينو، ميدلر ميفيليك[1]. وسوف نقوم بعرض تفصيلي لمحاسبة التكاليف الحديثة في الفصل الثالث.

خلاصة الفصل:

إن نجاح المؤسسات الاقتصادية مرتبط بمدى استعمال أفضل لمختلف الموارد الاقتصادية واستغلالها أحسن استغلال، بحيث يلعب التنظيم فيها دورا أساسيا في نقل القرارات إلى جميع أجزاء المؤسسة عن طريق السلطة والاتصال، كما يساعد على تحديد العلاقات بين الأفراد العاملين في المؤسسة وتطوير وتأهيل قدراتهم، كما لا ننسى أن للاستراتيجية دورا هاما في المؤسسة، وذلك من خلال تحديد الأهداف الاستراتيجية الطويلة المدى، والتي يمكن على أساسها اتخاذ القرارات الاستراتيجية و هي تلك القرارات التي تخص علاقة المؤسسة مع محيطها، فهذا النوع إذا يتأثر بمحيط المؤسسة الخارجي وعلاقاتها المتبادلة، فالقرارات الاستراتيجية تعني بتحديد برنامج العمل المستقبلي للمؤسسة، إعداد السياسات المستقبلية كقرارات تحديد مجال النشاط الإنتاجي أو الخدمي الذي ستمارسه المؤسسة أو اختيار الأسواق والمنتجات من أجل ضمان تكيف المؤسسة مع المحيط، وهذا النوع من القرارات يؤخذ عند قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا في المؤسسات، وهذه القرارات تساعد على نجاح المؤسسة والمحافظة على بقائها وتوسعها وزيادة أرباحها.

كما نرى أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة، يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير، بحيث تعتبر من أهم التقنيات في هذه المصلحة والتي من خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف المتغيرة والثابتة والشبه متغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة، ومحاولة تخفيض تكاليف الوحدة بغية تعظيم هامش الربح، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المؤسسة أن تسير نحو تطبيق نظام محاسبة تكاليف حديث مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إذن يمكن للمؤسسة الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات المثلى، كما يجب أن يقف مراقب التسيير على أهم النتائج المتوصل إليها ومحاولة تطويرها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

---

*-CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing International

1- طواهيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 105.

وسوف نتطرق في الفصل الموالي لدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في طريقة التكاليف الكلية، وطرق التكاليف الجزئية، وطريقة التكاليف المعيارية وتقييم كل طريقة من هذه الطرق.

الفصل الثاني

الطرق التقليدية لحساب التكاليف

مقدمة الفصـــل:

عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي والذي تطلب إحداث التغيرات في الطرق وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية خلال بداية القرن الماضي.

ويمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية في المؤسسة بعدة طرق وهي: طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، طريقة التكلفة الهامشية، طريقة التكاليف المعيارية.

تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، فطريقة التكاليف الحقيقية تهتم وتهدف إلى قياس تكلفة المنتجات الفعلية، أما طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، فتظهر أثر كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وطريقة التكاليف المتغيرة توضح القرارات التي تتعلق بدورة استغلالية، فتستعمل هذه الطريقة لأغراض تحليلية واقتصادية، أما طريقة التكاليف المباشرة فتهدف إلى تحديد أهمية كل منتوج من خلال تحديد الهامش على التكلفة المباشرة وتحديد النتيجة، أما طريقة التكاليف غير المباشرة تسعى إلى تحديد الهامش على التكاليف غير المباشرة، أما طريقة التكلفة الهامشية فتهدف إلى توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس تفكير هامشي، ودراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة، أما طريقة التكاليف المعيارية فتسعى إلى وضع معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات بين التكاليف النموذجية والفعلية.

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق، ومن بينها طريقة التكاليف الكلية، والتي هي موضوع دراستنا في هذا المبحث.

وتعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف، حيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية تعتمد أساسا على تصنيف التكاليف إلى صنفين: المباشرة وغير المباشرة، وهذا التقسيم مهم بالنسبة لهذه الطريقة.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف الكلية

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق، بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتوج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة[1].

1. **تعريف سعر التكلفة الحقيقي:**

التعريف الأول: "سعر التكلفة الحقيقي لمنتوج ولخدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتحملها حتى يصل إلى المرحلة النهائية إلى أن يتسلمها المشتري[2]، ويتم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع"[3].

التعريف الثاني:" هي تكلفة المنتوج الكاملة في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية، مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكلفة بالتكلفة النهائية"[4].

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن سعر التكلفة يحتوي على مختلف التكاليف بدءا من تكلفة الشراء ثم إلى تكلفة الإنتاج للوصول إلى تكلفة التوزيع (سعر التكلفة).

---

[1]- طوايبية أحمد، مرجع سابق، ص 98.

[2]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 32.

[3]- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32.

[4]- Guy RAIMBAULT, Comptabilité Analytique et gestion prévisionnelle: Outils de gestion, Editions Chihab, Alger, 2e édition, 1996, P13.

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكاليف الكلية

1. إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
2. كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
3. أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية فهو الإستجابة للضغوطات الخارجية، حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسرين[1].

الفرع الثالث: أهمية التكاليف الكلية

إن لهذه الطريقة أهمية بالغة حيث تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة، وتحديد الأرباح والخسائر الصافية، ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات، كما تساعد في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى، كما تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إما حسب كل منتوج أو حسب كل طلبية أو غيرها، وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية، كما تسمح أيضا بتقييم المخزونات وجردها[2].

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة الأعباء المباشرة وغير المباشرة وتسجيلها وترتيبها، ثم إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة بمختلف التوزيعات، ثم تحديد وحدات القياس وأنواعها، وبعدها نقوم بحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وتحديد النتيجة الصافية، ثم نقوم بمحاسبة المواد والجرد والتقييم لجميع المخزونات.

الفرع الأول: الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة

---

[1]- درحمون هلال، مرجع سابق، ص189.

[2]- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2005 /2006)، ص 116.

إن تكلفة أي منتج صناعي تتكون من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة)، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وسوف نقوم بإعطاء مفهوم عام لمختلف هذه الأعباء وفصلها عن بعضها البعض كما يلي:

1- الأعباء المباشرة: "وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها"[1].

وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية وأيضاً من اليد العاملة المباشرة[2].

2- الأعباء غير المباشرة: ويقصد بها مجموع المبالغ التي تنفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة، ولا يوجد ارتباط مباشر بينها وبين السلعة المنتجة، ولا يمكن تحديد نصيب السلعة المنتجة من هذه التكاليف بدقة، وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لايمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءا من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتصنف هذه التكاليف إلى:

أ- **تكاليف صناعية غير مباشرة:** وتشتمل على المواد الصناعية غير المباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، وتشمل كذلك الأجور الصناعية غير المباشرة مثل: أجور عمال النظافة، المشرفين الفنيين وغيرها، وتشمل أيضا على التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار مبنى والتأمين عليه، الكهرباء، المياه، الصيانة وغيرها.

ب- **تكاليف تسويقية غير مباشرة:** وتشتمل على المواد التسويقية غير المباشرة مثل مواد اللف، والحزم، وقود السيارات الخاصة في التوزيع وغيرها وتشمل أيضا على الأجور التسويقية غير المباشرة مثل رواتب موظفي البيع، أجور عمال النقل وغيرها، وتشمل أيضا على التكاليف التسويقية الأخرى غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار المعارض، التأمين على المعارض، كهرباء ومياه المعارض، مصاريف النقل وغيرها.

ج- **التكاليف الإدارية غير المباشرة:** وتشمل على الموارد الإدارية غير المباشرة مثل مواد التنظيف للمكاتب الإدارية، الوقود، التدفئة وغيرها، كما تشمل كذلك على الأجور الإدارية غير المباشرة، مثل رواتب موظفي الإدارة ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة وغيرها، كما تشمل على بقية التكاليف الإدارية الأخرى غير المباشرة مثل التأمين على المباني الإدارية، واستهلاكه، ومصاريف الضيافة والكهرباء والمياه وغيرها[3].

---

[1]- رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000 ، ص 27.

[2]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 33.

[3]- عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص ص42-44.

يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها، مصاريف النقل، أجور العمال، الضرائب، ...الخ ، إذا يجب ترتيبها حسب اتجاهاتها، أي حسب الوظائف، أعباء الشراء، الإنتاج، التوزيع، ...الخ[1].

الفرع الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة

يتم تصنيف التوزيعات وفقا لما يلي[2]:

1. **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).

2. **التوزيع الثانوي:** يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي بين الأقسام وإما أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام، ويتم استخراج قيمة التبادل أو التنازل وفقا لمعادلات رياضية.

3. **التوزيع الرئيسي (الأخير):** يتم توزيع أعباء الأقسام الرئيسية تنازليا وذلك بتنازل قسم لآخر عن جزء من الأعباء أو تبادل الخدمات فيما بينهم، ويتم استخراج قيم الأعباء الموزعة وفقا لمعادلات رياضية.

ويتم توزيع الأعباء وفق وضعيتين، حيث يتم التوزيع إما تنازليا أو تبادليا بين مختلف الأقسام سواء مساعدة أو رئيسية.

الفرع الثالث: تحديد وحدات القياس (وحدات العمل) وأنواعها

يمكن تعريف وحدة القياس على أنها تلك الوحدة التي تمكن من تحويل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتوجات أو الطلبيات.

كما يمكن تعريفها بأنها: "معامل لقياس نشاط القسم، حيث أن تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، واختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها"[3].

وحدة القياس هي اسم الوحدة المشتركة التي تسمح بقياس هدفين هما:

- متابعة تطور التكاليف بالأقسام.
- التحميل في التكاليف وسعر التكلفة.

أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتوجات[1].

---

[1]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص38.

[2]- طوايبية أحمد، مرجع سابق، ص100.

[3]- Alain BURLAUD & Claude SIMON, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993, P 18.

وتكمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تغييرا بين وحدة معينة ونشاط القسم، وكذلك التكاليف الإجمالية لهذا الأخير، ولذلك يجب إجراء عدة ملاحظات لفترات مختلفة لنشاط المؤسسة مع التحليل وتحديد العلاقات الموجودة بين التكاليف وعدد الوحدات التي يمكن أن تستعمل كوحدة عمل في قسم معين، واختيار الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطا بينها وبين تكاليف القسم[2].

ومن بين الوحدات التي تستعمل كمقياس لتوزيع الأعباء ما يلي:

- وحدة المنتج (العدد، الوزن، المساحة، الحجم).
- ساعات اليد العاملة.
- ساعات عمل آلة.
- وحدات مباعة.
- كلغ مادة مستعملة.
- كلغ مادة مشتراة.
- وحدة نقدية (نسبة مئوية من قيمة المشتريات، نسبة مئوية من قيمة المبيعات).

ويمكن حساب تكلفة وحدة العمل كما يلي[3]:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

أما إذا تعذر إيجاد وحدة عمل نطبق الآتي:

$$\text{معدل المصاريف} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{قيمة قاعدة المصاريف}}$$

الفرع الرابع: حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة الصافية

يتم حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الصافية وفقا للعلاقات التالية:

تكلفة الشراء للفترة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة شراء الوحدة = تكلفة شراء الفترة/ عدد الوحدات المشتراة[*].

---

[1]- موالي جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000)، ص ص45-46.

[2]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص40.

[3]- درحمون هلال، مرجع سابق، ص 192.

التكلفة الوسطية المرجحة للشراء=تكلفة الشراء+مخ1 (بالقيمة)/المشتريات+مخ1 (بالكمية).

تكلفة الإنتاج للفترة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة إنتاج الوحدة = تكلفة إنتاج الفترة/عدد الوحدات المنتجة**.

التكلفة الوسطية المرجحة للإنتاج= تكلفة إنتاج+مخ1 (بالقيمة)/الإنتاج+مخ1 (بالكمية).

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال الصافي – سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية ± فرق الأقسام ± فرق التحميل ***± فرق الجرد للمواد ± فرق الجرد للمنتجات.

نتيجة المحاسبة العامة:

إنتاج مباع (رقم الأعمال)**** = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة.

قيمة الإنتاج المخزن = (تكلفة إنتاج الفترة – تكلفة إنتاج منتجات مباعة) + (تكلفة إنتاج الفترة للمنتوج النصف مصنع – تكلفة إنتاج المنتجات المباعة للمنتوج النصف مصنع) ± فرق الجرد للمنتجات النصف مصنعة والتامة) – فرق التحميل للمنتجات + إنتاج جاري نهاية المدة – إنتاج جاري بداية المدة + تكلفة الفضلات المباعة + تكلفة الفضلات المسترجعة.

المواد واللوازم المستهلكة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + فرق الأقسام لقسم التموين + فرق التحميل للمواد ± فرق الجرد للمواد.

أعباء المحاسبة العامة ماعدا مصاريف الشراء= أعباء المحاسبة التحليلية ماعدا مصاريف الشراء + أعباء غير معتبرة – عناصر إضافية + فرق الأقسام لقسم الإنتاج وقسم التوزيع + مصاريف التخلص للفضلات.

أعباء المحاسبة التحليلية ماعدا مصاريف الشراء = مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لقسمي الإنتاج والتوزيع.

الفرع الخامس: محاسبة المواد

---

* قد تحسب بعلاقة التكلفة الوسطية المرجحة، أو تقيم بطريقة الوارد أولا الصادر أولا، أو بطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا، وسوف يتم الحديث عن هذه الطرق في محاسبة المواد.

** تقيم بإحدى الطرق الثلاثة المعتمدة.

*** فرق التحميل هو فرق الفواصل الناتج عن حساب تكلفة شراء أو إنتاج الوحدة ويكون إما بالنقصان أو الزيادة.

**** يمكن أن يكون رقم الأعمال نسبة من تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، أو نسبة من سعر التكلفة.

كثيرا ما تحتاج المؤسسة إلى تحديد قيمة الأصول المخزنة المتوافرة لديها في وقت معين، وغالبا ما تواجه الإدارة هذه المشكلة لتأثيرها في قيمة الأرباح، وتتلخص مشكلة تقييم المخزون في أن تكاليف توفير المواد ومستلزمات الإنتاج غالبا ما تتغير بين الزيادة والنقصان خلال الفترة المحاسبية، ومن ثم يكون مطلوبا من إدارة المؤسسة تحديد التكلفة التي تستخدم في تحديد قيمة المخزون السلعي.

ويعتبر هذا المخزون السلعي من أكثر الأصول المتداولة أهمية في معظم الوحدات الاقتصادية، حيث يظهر أي خطأ في تحديد قيمة سوق تنسحب على دقة المركز المالي لدخول هذا العنصر في تحديد نتيجة الأعمال[1].

ومن أنظمة المخزون السلعي: نظام الجرد الدوري، نظام الجرد المستمر ونظام الجرد والتثبيت.

ويمكن تقسيمها في المؤسسة الإنتاجية إلى نوعين[2]:

1- **المخزونات الموجهة إلى عملية الإنتاج (الاستغلال)**: وهي الأشياء التي تشتريها المؤسسة قصد إنتاج سلع أو خدمات للبيع مثل: المواد الأولية الأساسية في المنتوج والأشياء الأخرى كالمواد الإستهلاكية مثل: المسامير والغراء، وكذلك الغلافات التجارية.

2- **المنتوجات الخارجة من عملية الاستغلال**: مثل المنتوجات الجارية والمنتوجات النصف مصنعة والمنتوجات التامة الصنع والمنتوجات المهملة والنفايات.

الفرع السادس: طرق تقييم المخزونات

يتم تقييم المخزونات بالطرق التالية:

1- **طريقة التميز المحدد**: يتم تقييم المخزون السلعي من الأصناف التي يسهل تمييزها عن بعضها البعض، سواء من حيث الشكل، مصدر الشراء، تاريخ الشراء أو أي علامات أخرى يمكن من خلالها التعرف على تكلفة شراء الصنف، ويتم التقييم على أساس هذه التكلفة، وتمتاز هذه الطريقة بصعوبة تحديد فئة السعر أو تكلفة الشراء[3].

2- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (W,A)** * : تعتمد هذه الطريقة على ثلاث مفاهيم وهي[4]:

أ. يتم حساب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن المخرجات تختلف في عملية إخراجها.

---

[1]– سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص198.

[2] –ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص ص59-60.

[3]– المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة، ص 48.

*- Weighted Average

[4]– ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص ص64-68.

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول} = \frac{\text{الإدخالات+مخ1 (بالقيمة)}}{\text{الإدخالات+مخ1 (بالكمية).}}$$

ب. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات= مجموع تكلفة الإدخالات/مجموع كمية الإدخالات.

يتم تقييم الإخراجات بتكلفة وحدة مشتركة.

ج. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة عند آخر دخول= مجموع الإدخالات+مخ1 (بالقيمة)/ مجموع الإدخالات+مخ1 (بالكمية).

يتم جمع الإدخالات كلها مع مخزون أول المدة بالقيمة، واستخراج التكلفة الوسطية المرجحة وذلك بقسمتها على مجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة بالكمية، وتقييم الإخراجات كلها بالقيمة المحصل عليها.

3- **طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)**[**] : وتستند هذه الطريقة على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولا تباع أولا[1]. وتؤدي هذه الطريقة إلى تضخم الأرباح في نهاية العام، وبالتالي تساعد المؤسسة في التسهيلات الاقتصادية والمصرفية على القروض[2].

4- **طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO)**[***] : والتي يتم بموجبها بيع البضاعة التي ترد أخيرا إلى الوحدة الاقتصادية قبل غيرها من البضائع[3].

وتؤدي هذه الطريقة إلى التقليل من الأرباح وبالتالي من الضرائب[4].

5- المقارنة بين طريقة FIFO وطريقة LIFO:

مما ورد أعلاه يتضح أن كل طريقة من الطريقتين تتناسب وطبيعة الظروف التي تعمل بها المؤسسة وتتأثر بالعوامل التي يمكن إدراجها أدناه:

أ– طبيعة البضاعة من حيث قابليتها للتلف: حيث أنه كلما كانت البضاعة معرضة للتلف في المخازن يفضل اتباع طريقة FIFO.

[**] - First-in First-out

[1] – سيد عطا الله السيد، مرجع سابق ص 198.

[2] – فيصل جميل السعايدة، مرجع سابق، ص 125.

[***] - Last-in, First-out

[3] – سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 198.

[4] – فيصل جميع السعايدة، ص 125.

ب–طبيعة البضاعة الموسمية: إذ كلما كانت تتأثر البضاعة من موسم إلى آخر يفضل اتباع طريقة LIFO.

ج– طبيعة العملية المخزنية للمؤسسة: بحيث إذا كان ترتيب البضاعة في المخازن حسب أسبقيتها في الدخول فإنه يفضل اتباع طريقة FIFO.

د–طبيعة السياسة التسويقية للمؤسسة: إذ كلما كانت البضاعة تتناسب وأذواق الزبائن كان من الأفضل اتباع طريقة LIFO.

اتجاهات الأسعار في السوق: فكلما كانت الأسعار تصاعدية يكون من الأفضل اتباع طريقة LIFO، وكلما كانت الأسعار تنازلية يفضل اتباع طريقة FIFO، لغرض تسيير رصيد آخر المدة[1].

6- **طريقة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل**: ويتم تقييم المخزونات على أساس سعر السوق إذا كانت التكلفة مرتفعة مقارنة بسعر السوق، ويتم تقييمها بالتكلفة إذا كانت منخفضة عن سعرها في السوق حتى تظهر الأرباح الحقيقية للمؤسسة[2].

7- ينص النظام المحاسبي المالي على قاعدة تقييم المخزونات وهي:

أ. **المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:**

تمثل المخزونات أصولا:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي تكلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

665656156511655845445544555 - يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها :

*تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات ...)

[1] – هادي رضا الصغار، مبادئ المحاسبة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2003، ص259.

[2]– المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، مرجع سابق، ص 52.

*تكاليف التحويل (مصاريف ا لمستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي لا يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان)

*المصاريف العامة، المصاريف المالية (طبقا لأحكام النقطة، 126 - 3).

والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

- تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول ا لمذكورة.

- في حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز ، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة ا لمالية.

- عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافي، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.

تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

"يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS) أو (FIFO)، وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة".

ب. الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية:

- يتم تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف ا لمقدرة في نقطة البيع.

- تثبت أي خسارة أو ربح متأتيين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها[1].

الفرع السابع: الجرد الدائم للمخزونات

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الأربعاء 25 مارس 2009، ص ص12-13.

يمكن تعريف الجرد على أنه عبارة عن إجراء داخلي يقوم به أصحاب المؤسسة للتأكد من أرصدة الحسابات الدفترية للمؤسسة (الاسمية والحقيقية والوهمية)، ومدى مطابقتها للواقع وفقا لنماذج خاصة بكل حساب يتم تعبئتها وتوثيقها[1].

1. ويتم حساب المخزون النهائي وفق العلاقة التالية:

مخزون آخر المدة (المحاسبي) للمواد= مخزون أول مدة + المشتريات – الاستعمالات.

يتم مقارنة هذا المخزون المحاسبي بالمخزون الحقيقي لكي نحصل على ما يسمى بفرق الجرد للمواد.

نحسب فوارق الجرد بين الجرد الحقيقي والجرد الدائم عدديا، فإذا كان الفرق موجبا أي القيمة الحقيقية تفوق القيمة المحاسبية، فيعتبر كإيراد للمؤسسة، وإذا كانت القيمة الحقيقية أقل من القيمة المحاسبية فيعطي فرقا سالبا أو خسارة للمؤسسة، وتكون في آخر الفترة المحاسبية، وتضاف أو تطرح من النتيجة[2].

فرق الجرد للمواد: يتم الجرد بالكميات، ويتم تقييمه بالتكلفة الوسطية المرجحة.

مخ$_2$ (محاسبي)= مخ$_1$+ المشتريات – الاستعمالات.

فرق الجرد = مخ$_2$(حقيقي) – مخ$_2$(محاسبي).

2. إذا كان هذا الفرق فائض يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح من تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

3. إذا كان هذا الفرق عجز يطرح من النتيجة التحليلية الصافية ويضاف إلى تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

فرق الجرد للمنتجات النصف مصنعة:

مخ$_2$ (محاسبي)= مخ$_1$+ الإنتاج النصف مصنع – إستعمالات النصف مصنع في التام.

فرق الجرد = مخ$_2$(حقيقي) – مخ$_2$(محاسبي).

4. إذا كان هذا الفرق فائض يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، ويضاف إلى قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

5. إذا كان هذا الفرق عجز يطرح من النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح من قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

فرق الجرد للمنتجات التامة الصنع:

مخ$_2$(محاسبي) = مخ$_1$+ الإنتاج التام – المبيعات.

---

[1] – باسل عبد الغني سنقرط، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 12.

[2]– ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص ص73-74.

فرق الجرد = مخ2(حقيقي) – مخ2(محاسبي).

6. إذا كان هذا الفرق فائض يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، ويضاف إلى قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

7. إذا كان هذا الفرق عجز يطرح من النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح من قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

المطلب الثالث: الحالات الخاصة المتعلقة بالإنتاج

إن المنتجات التامة تمر بعدة مراحل وعدة حالات من أجل وصولها للمرحلة النهائية، فنرى مثلا أن بعض المنتجات تبقى في وسط مرحلتها و لم يتم إكمالها، وهذا ما يسمى بالإنتاج الجاري، ونرى كذلك أن بعض المنتجات تعد وفق الطلبيات، وبعض المنتجات الأخرى تمر بعدة مراحل من أجل إتمامها، وهذا ما يسمى بالمنتجات النصف مصنعة، وقد تخلف بعض المنتجات فضلات يتم التخلص منها برميها، أو بإعادة بيعها مع طرح هامش الربح ومصاريف التوزيع، أو إعادة استرجاعها في العملية الإنتاجية بعد تقييمها وفقا للمادة الناتجة عنها وذلك بطرح مصاريف المعالجة لهذه الفضلات لكي نحصل على تكلفة الفضلات المسترجعة، وقد تخلف أيضا المنتجات مهملات يتم معالجتها مثل الفضلات، وقد تخلف أيضا منتجات ثانوية يتم بيعها مع طرح هامش الربح ومصاريف التوزيع لاستخراج تكلفتها من أجل فصلها عن تكلفة المنتجات التامة.

الفرع الأول: الإنتاج الجاري

1. **الإنتاج الجاري أو قيد التصنيع:** "هو منتوج غير جاهز وغير منتهي الصنع عند نهاية الفترة المحاسبية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة وهذا المنتوج غير قابل للتخزين أو البيع وقابل للتقييم"[1].

2. **الإنتاج المكافئ:** "هو إجمالي الإنتاج الحقيقي الذي هو الإنتاج التام فعلا مضافا إليه الإنتاج الجاري محول إلى تام، وطرح المنتجات الجارية المحولة إلى تامة لأول مدة"[2].

أ- **الإنتاج المكافئ=** عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة – عدد الوحدات الجارية بداية المدة محولة إلى تامة + عدد الوحدات الجارية نهاية المدة محولة إلى تامة.

ب- **تكلفة إنتاج المنتجات التامة=** تكلفة إنتاج الفترة + الإنتاج الجاري بداية المدة – الإنتاج الجاري نهاية المدة.

الفرع الثاني: الإنتاج بالطلبيات

---

[1]- رحال علي، مرجع سابق، ص 27.

[2]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 97.

يتم الإنتاج وفق هذا النظام بناء على أوامر طلب العملاء، وتكون الكميات المنتجة في ظله صغيرة نسبيا، ويستلزم ذلك ضرورة وجود برامج خاصة للإنتاج، ويتسم نظام الإنتاج بالطلبيات بعدة سمات نذكر منها[1]:

1. تكلفة أو أسعار المنتجات عالية نظرا للتغير الكبير في النوعيات المطلوبة.
2. الإختصاص والمهارة الفنية ضروريان للقيام بالتنفيذ.
3. التسيير والإنجاز يجريان وفقا لتعليمات وأوامر من المستويات العليا للمسؤولية.
4. الإنتاج حسب الطلب يستلزم درجة عالية من مرونة التجهيزات المستعملة.

يمكن أن نلاحظ أن :

أ- كل ما ينتج يباع.

ب- تكلفة إنتاج الفترة تساوي تكلفة الإنتاج للمنتجات مباعة، أي أن قيمة المخزون تساوي الصفر.

ج- نعامل الطلبية على أساس أنها منتوج واحد.

د- جدول الأعباء غير المباشرة يخص مجموعة الطلبيات المنجزة خلال الفترة.

ه- نحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للطلبية الواحدة.

و- لا يمكن حساب النتيجة التحليلية الصافية للطلبية الواحدة.

ز- النتيجة التحليلية الإجمالية= النتيجة التحليلية للطلبية + النتائج التحليلية للطلبيات الأخرى.

الفرع الثالث: المنتوج النصف مصنع

إن المؤسسات ذات الحجم الكبير تسعى إلى تقسيم منتجاتها إلى عدة مراحل خلال العملية الإنتاجية وهذا نظرا للتكنولوجيا الحديثة التي تتمتع بها هذه المؤسسات، بحيث كل مرحلة إنتاجية تعطي منتوجا للمرحلة الأخرى ليتم إتمامه[2].

لذا فعند حساب تكلفة المنتوجات التامة يجب حساب تكلفة المنتجات الوسيطية التي تدخل ضمن أعباء المنتوجات التامة.

1. المنتوج النصف مصنع غير قابل للاستعمال.
2. المنتوج النصف مصنع قابل للبيع.
3. المنتوج النصف مصنع قابل للتخزين.

أ- **في المرحلة الأولى:** يتم حساب تكلفة المنتوج النصف مصنع الأولي.

---

[1]- لعساس آسيا، التخطيط والرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000)، ص 34.

[2] – ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 89.

ب- **في المرحلة الثانية:** المنتوج النصف مصنع يدخل في المنتوج التام أو منتوج نصف مصنع آخر كمادة أولية وفق قوانين إخراج المخزون (التكلفة الوسطية المرجحة للإنتاج، الوارد أولا الصادر أولا FIFO، الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO).

ج- **في المرحلة الثالثة:** نحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية للمنتوج التام.

الفرع الرابع: الفضلات والمهملات

قد تنجر عن عمليات الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إعادة استخدامها في العملية الإنتاجية، كما تظهر أيضا منتجات بها عيوب وتعالج معالجة الفضلات.

1- **الفضلات:** " يمكن تعريف الفضلات على أنها بقايا العملية الإنتاجية"، وتنقسم إلى[1]:

أ. **التلف الاعتيادي (الطبيعي)**: وهو الذي يكون ملازم للعلمية الإنتاجية، وطبيعة المواد الأولية والمنتج النهائي، وتحسب نسبة هذا التلف من كمية الإنتاج التام الصنع في آخر العملية الإنتاجية.

ب. **التلف غير الاعتيادي (غير الطبيعي)**: وهو التلف الذي يجب أن لا يحدث ولا يظهر إذا استخدمت المواد الأولية بشكل كفء أثناء عملية التصنيع، ويمكن تجنب هذا التلف والسيطرة عليه، ويجب أن تحسب تكاليفه وتعتبر كخسارة، وأن أي عائد يتحقق من بيع هذا التلف يجب أن يظهر في سجلات المؤسسة.

- **الفضلات المتخلص منها:** يتم إضافة مصاريف التخلص إلى تكلفة الإنتاج.
- أما في المحاسبة العامة تضاف مصاريف التخلص إلى (أعباء المحاسبة العامة ماعدا مصاريف الشراء).
- **الفضلات المباعة:** تطرح تكلفة إنتاج الفضلات المباعة من تكلفة الإنتاج للمنتوج الذي نتجت عنه.
- **تكلفة الإنتاج التام =** مجموع أعباء الإنتاج – تكلفة إنتاج الفضلات المباعة.
- **تكلفة الفضلات المباعة =** سعر البيع المحتمل للفضلات – (هامش الربح + مصاريف التوزيع).
- أما في المحاسبة العامة فتضاف تكلفة إنتاج الفضلات المباعة إلى قيمة الإنتاج المخزن.
- **الفضلات المسترجعة:** وهي الفضلات التي يتم استرجاعها في العملية الإنتاجية.
- **تكلفة الإنتاج التام=** مجموع أعباء الإنتاج – تكلفة الفضلات المسترجعة.
- **تكلفة الفضلات المسترجعة=** تكلفة المواد المعوضة – مصاريف المعالجة.
- أما في المحاسبة العامة فتضاف تكلفة الفضلات المسترجعة إلى قيمة الإنتاج المخزن.

2- **المهملات أو (الإنتاج المعيب) والتالف:** " يقصد بالإنتاج المعيب هو أن الوحدات المنتجة لم تصل إلى مستوى الإنتاج المطلوب سواء من الناحية الفنية أو الاقتصادية"[1].

---

[1]- عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص ص162-163.

- تتم معالجة المهملات مثل عملية معالجة الفضلات.

الفرع الخامس: المنتجات الثانوية

"وهي تلك المنتجات التي تتحصل عليها المؤسسة في عملية الإنتاج لمنتج آخر يعتبر أساسي في هذه العملية، وتشبه أحيانا الفضلات وخاصة عند بيعها، إذ يمكن اعتبار الفضلات (طالما قمنا ببيعها) كمنتجات ثانوية".

1. تنتج المنتجات الثانوية موازية للمنتجات الأساسية.
2. يمكن اعتبار سعر بيعها كأرباح إضافية ولا تطرح من تكلفة الإنتاج الأساسية.
3. عند استعمالها كمادة أولية في عملية الإنتاج تقيم بتكلفة المواد التي تعوضها.
4. تكلفة إنتاجها تطرح من تكلفة المنتجات الأساسية.
5. تكلفة المنتوجات الأساسية = مجموع أعباء الإنتاج – تكلفة إنتاج المنتوجات الثانوية.
6. تكلفة إنتاج المنتوجات الثانوية = سعر البيع المحتمل – (مصاريف التوزيع + هامش الربح + مصاريف المعالجة).
7. المنتجات المترافقة هي التي نحصل عليها في نفس الوقت أثناء عملية الإنتاج مثل عملية تحليل الماء يعطي الأكسجين والهيدروجين وكل تغير في أحدهما يؤدي إلى تغير الآخر[2].

المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف، وتعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائية بكافة عناصر التكاليف، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت متغيرة أم ثابتة.

الفرع الأول: مزايا طريقة التكاليف الكلية

هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف الكلية وهي ملخصة كالآتي:

1- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة.

2- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا.

3- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج وتوزيع[3].

---

[1]- عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 163.

[2] – ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 108.

[3] –صفاء لشهب، مرجع سابق، ص 83.

4- تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية، وذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.

5- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.

6- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتوجات وتقييم هذه المنتوجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية[1].

الفرع الثاني: عيوب طريقة التكاليف الكلية

من بين الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة ما يلي:

1- فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.

2- صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج، فهي تقل بزيادة حجم الإنتاج وتزداد بنقصان حجم الإنتاج، وهذا مما ينعكس على سعر البيع وتغيره انخفاضا وارتفاعا من فترة لأخرى.

3- تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة.

4- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية[2].

5- تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع أو تحميل الأعباء غير المباشرة، غالبا ما يطلب المسير من المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف[3].

المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية

إن هذه الطرق تساعد المؤسسة كثيرا في تحديد النتائج واتخاذ القرارات الصائبة على أساسها، حيث نرى أن طريقة التحميل العقلاني تقوم بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ويتم التحميل على أساس التكاليف الثابتة وفقا لحجم النشاط الحقيقي، بينما طريقة التكاليف المتغيرة تهدف إلى استخراج الهامش على التكلفة

---

[1]- مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 137.

[2]- كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008، ص ص74-75.

[3]- Abdallah BOUGHABA, Comptabilité Analytique d'exploitation, BERTI édition,1991, P 99.

المتغيرة، أما طريقة التكاليف المباشرة فتهدف إلى حساب الهامش على التكلفة المباشرة، وطريقة التكاليف غير المباشرة تهدف إلى تحديد الهامش على التكلفة غير المباشرة، بينما طريقة التكلفة الهامشية تهدف إلى تحديد حجم الإنتاج الأمثل، أما التكاليف المعيارية تقوم بدراسة التقديرات التي تقوم بها المؤسسة ومدى مطابقتها للواقع.

وسوف نقوم في هذا المبحث بعرض مختلف الطرق الجزئية لحساب التكاليف وتقييمها، كما نقوم بإبراز دور كل طريقة من هذه الطرق في تحديد النتيجة وتحسين مستوى المردودية للمؤسسة.

المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

إن طريقة التكاليف الكلية تبقى غير كافية للتحليل الاقتصادي أو التسيير المالي في المؤسسة، إذ يجب أن تقوم المؤسسة بالفرز بين عناصر سعر التكلفة التي تظهر أثر كل من العناصر الثلاثة فيها، ويسمح الفرز بـــ:

- تحديد المسؤوليات بدقة وذلك بتحديد أسباب التغيرات في سعر التكلفة، هل هي من التغير في حجم الإنتاج، أو من التغير في تكاليف عوامل الإنتاج، أو تغير المردودية التقنية للمؤسسة.
- تحديد سعر تكلفة منفصل عن تأثيرات تغير الإنتاج.

ويتم هذا بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، حيث يظهر أثر كل منهما في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضا بتحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ستسمح بكل هذا[1].

الفرع الأول: تعريف طريقة التحميل العقلاني

التعريف الأول: "هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة"[2].

التعريف الثاني: "يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى) بالنسبة لكل مديرية قسم أو مرحلة تحليل، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل"[3].

التعريف الثالث: "التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية"[4].

---

[1]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 115.

[2]- رحال علي، مرجع سابق، ص 59.

[3]- بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة، ص 79.

[4]- A RAPIN et J POLY, la Comptabilité Analytique de l'exploitation, édition DUNOD, 2^{e} édition, Paris, 1996, P135.

من هذه التعاريف نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة.

الفرع الثاني: مبدأ طريقة التحميل العقلاني

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة[1].

التكاليف الثابتة المحملة= التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي/مستوى النشاط العادي)[2].

معامل التحميل= المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي/المستوى العادي للنشاط الاقتصادي[3].

ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لأن كلاهما واقعيا)[4].

الفرع الثالث: فروق التحميل العقلاني

هناك فرقين هما:

1- فرق التحميل للتكاليف الثابتة:

أ- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد(>1) معناه وجود ربح زيادة الفعالية والذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.

ب- حالة معامل التحميل أقل من الواحد(<1) معناه وجود تكلفة بطالة يجب طرحها في الأخير من النتيجة التحليلية العقلانية.

2- **فرق المخزونات:** إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

الفرع الرابع: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

---

[1]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 116.

[2]- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 214.

[3]- رحال علي، مرجع سابق، ص 64.

[4]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 117.

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي:

1- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي:

أ- يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى.

ب- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتجديد التكاليف التقديرية.

ج- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

د- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة[1].

ه- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.

و- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.

2- **عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل فيما يلي:

أ- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

ب- وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.

ج- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح[2].

د- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة[3].

ه- لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

و- الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

---

[1]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 132.

[2]- عبد الحليم محمود كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000، ص 201.

[3]- صالح الرزق وعطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار العلمي والنظري، دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص 143.

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهي طريقة أمريكية تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة "Direct costing" تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة "Direct costing simple"[1].

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي. وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 عند "ج.ن.هاريس" تحت اسم: "Direct costing"، وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم "Marginal costing" ثم إلى فرنسا[2].

تمثل طريقة التكاليف المتغيرة نظاما لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح، بحيث تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة، وتهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية مع تهميش سعر التكلفة[3].

ومن هذه التعاريف نستنتج أن هذه الطريقة تعتمد على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف المتغيرة فقط، والتي ترتبط بحجم الإنتاج والمبيعات، كما يتم استبعاد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر.

الفرع الثاني: مبدأ الطريقة

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالآتي[4]:

1. تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.

[1] - بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق، ص 179.

[2] - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص ص135-136).

[3] - رحال علي، مرجع سابق، ص 70.

[4] - Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages Bleues, Alger, 2006, P 82.

2. هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتوج.

3. الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة.

4. إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحدوية.

5. طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

من هذا المنطق نستنتج أن:

أ- مبلغ المصاريف الثابتة تتحمله الكميات المباعة وليست الكميات المنتجة.

ب- تقييم المخزون (الكميات المنتجة وغير المباعة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط.

الفرع الثالث: استعمالات هذه الطريقة في التسيير

تظهر استعمالات الطريقة في التسيير من خلال ما يلي[1]:

1- تحليل النتيجة.

2- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة.

3- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات والتي تشكل صعوبات أثناء حسابها.

4- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة.

5- إذا كانت هناك عدة منتوجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدة ويتم تحديد أحسنها.

6- تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدة وهذا أفضل من عتبة المردودية الإجمالية.

7- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم أعمال نقطة الصفر.

8- وتسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان ومعدل الأمان في المؤسسة.

الفرع الرابع: الفروق الناتجة عن هذه الطريقة

1. فرق المواد = [تكلفة شراء الفترة – تكلفة المواد الأولية المستعملة (بالطريقة الحقيقية)]-[تكلفة شراء الفترة – تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة (بالطريقة المتغيرة)]

---

[1] -ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص ص137-139.

2. فرق المنتجات = قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة الحقيقية – قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة المتغيرة.
3. فرق رقم الأعمال* = ر ع ص بالطريقة الحقيقية – ر ع ص بالطريقة المتغيرة.

الفرع الخامس: نقطة التعادل (عتبة المردودية)

يعتبر تحليل نقطة التعادل أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة، وهي تعني التعادل بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمؤسسة، والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباح، باعتبار أن التكاليف الثابتة ستوزع على عدد كبير من الوحدات ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج، ونقطة التعادل تبنى على بعض العناصر الأساسية وهي: الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الكلية[1].

بعبارة أخرى هي النقطة التي تصل فيها المؤسسة (برقم الأعمال أو بالزمن) على تغطية مجموع تكاليفها برقم أعمالها، أي تحقق فيها نتيجة معدومة، وانطلاقا من هذه النقطة (من هذا الرقم أو الزمن) تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح، وقبل هذه النقطة تكون قد حققت خسارة.

1. **حساب عتبة المردودية جبريا:**

رقم أعمال عتبة المردودية (ر ع ن) = (رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة)/الهامش على التكلفة المتغيرة.

ر ع ن = التكاليف الثابتة/ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

حجم المبيعات الأدنى (ر ع ن وحدات) = التكاليف الثابتة/ الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة.

ر ع ن وحدات = ر ع ن/سعر البيع.

ر ع ن زمنيا (بالشهور)= (ر ع ن × 12 شهرا)/رقم الأعمال الصافي

أو: ر ع ن زمنيا (بالأيام) = (ر ع ن× 360يوم)/رقم الأعمال الصافي

2. **هامش الأمان:** هو عبارة عن فرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل[2].

هامش الأمان = ر ع ص – ر ع ن.

معدل الأمان =(هامش الأمان/ر ع ص)× 100%.

النتيجة = هامش الأمان × نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

---

* – يكون هذا الفرق إذا كان رقم الأعمال محسوب على أساس نسبة من تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة أو نسبة من سعر التكلفة.

[1] – وليد ناجي الحيالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 1991، ص ص171-173.

[2] – محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 77.

النتيجة = معدل الأمان× الهامش على التكلفة المتغيرة.

3. **التوقعات**: يمكن توقع النتيجة أو رقم الأعمال من خلال ما يلي[1]:

النتيجة المتوقعة = (ر ع ص المتوقع × نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة) — التكاليف الثابتة.

ر ع ص المتوقع = هامش التكلفة المتغيرة الضروري/ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

هامش التكلفة المتغيرة الضروري = النتيجة المتوقعة + التكاليف الثابتة.

4. **عيوب نقطة التعادل**: رغم أهمية نقطة التعادل كأداة للتحليل والرقابة، ولكن قد يحدث أن تواجه المؤسسة ظروفا تتغير فيها التكاليف بصفة مستمرة، وهنا يمكن أن نجد أكثر من نقطة تعادل، وقد تكون المنحنيات محدبة أو مقعرة أي ليست مستقيمة في الرسم لتعكس الواقع الفعلي للظروف المحيطة.

أ- ولذلك يستعان في العادة بتحليل التعادل في التخطيط القصير الأجل للأرباح لأنها تأخذ في طبيعتها عدم تغير التكلفة والإيرادات في المدى الزمني القريب.

ب- كذلك فإن استخدام هذا الأسلوب يحتم توفر بيانات دقيقة على التكاليف المباشرة وغير المباشرة أو الثابتة والمتغيرة.

ج- لعل من عوائق استخدام هذا الأسلوب هو أنه يصعب استخدامه في حالة تعدد المنتجات.

د- كذلك تغيرات الأسعار تؤدي إلى تذبذب نقطة التعادل خلال الفترة[2].

الفرع السادس: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة وفقا لما يلي:

1. **مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:**

أ- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية.

ب- تستعمل هذه الطريقة لأغراض أخرى بعد تطوير هذه الطريقة.

ج- نجاح استعمالها يعود إلى التقديرات المستقبلية.

د- السهولة في حسابها.

ه- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

2. **عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:**

أ- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل.

ب- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة[1].

---

[1] – ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1988، ص 116.

[2]– وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص ص185-186.

ج- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة[2].

الفرع السابع: طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، ومحاولة لإيجاد اتفاق بين مزايا وعيوب كلتا الطريقتين، ويتعلق هذا الاتفاق بالبحث عن حل لهاتين الصعوبتين. وتسمح التكلفة المتغيرة بحساب مساهمة كل منتوج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة، على عكس ذلك تشكل طريقة التكاليف الكلية حاجزا حقيقيا لذلك، إذا كانت المنافسة مبنية على الأسعار، ولهذه الطريقة دور في توفير المعلومة فيما يخص الأسعار التي قد تضر بالتوقعات التجارية الحسنة بالمؤسسة.

ومن أسس هذه الطريقة أنها تسمح بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر مما يجعلها مكملة للأولى، وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش، كما يتطلب التمييز في هذه الطريقة بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة، والأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة أخرى.

أ- تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة.

يتم تحديد النتيجة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 07: تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة.

العناصـــــر	المبلـــغ	%
رقم الأعباء خارج الرسم	##########	%100
-الأعباء المتغيرة	(########)	%##
=الهامش على التكلفة المتغيرة	#######	%##
-الأعباء الثابتة المباشرة	(#####)	%##
=المساهمة	####	%##
-الأعباء الثابتة غير المباشرة	(###)	%##
=النتيجة	##	%##

المصدر: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2005/2004)، ص 221.

---

[1]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص ص150-151.

[2]- كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقي، مرجع سابق، ص 84.

يبين لنا هذا الجدول تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة وذلك من خلال ما يلي:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعباء خارج الرسم – الأعباء المتغيرة

المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة – الأعباء الثابتة المباشرة

النتيجة = المساهمة – الأعباء الثابتة غير المباشرة

من خلال هذه الطريقة نستنتج الاختلاف الحاصل بين طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة والتكلفة المتغيرة المتطورة هو أن الأولى تقوم باستخراج النتيجة دون الفصل بين التكاليف الثابتة المباشرة وغير المباشرة، بينما طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة تقوم بالفصل بين التكاليف الثابتة المباشرة وغير المباشرة من أجل استخراج مساهمة التكاليف الثابتة في المنتوج، وبعدها يتم طرح التكاليف الثابتة غير المباشرة لاستخراج النتيجة.

ب- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

1. هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة.
2. صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة.
3. لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار[1].

المطلب الثالث: طريقتي التكاليف المباشرة وغير المباشرة

سوف نقوم باستعراض الطريقتين وإبراز أهمية كل منهما في المؤسسة.

من خلال الجدول التالي يمكننا أن نفرق بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة كالآتي:

الجدول رقم 08: تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة

	الأعباء المباشرة	الأعباء غير المباشرة
الأعباء المتغيرة للعمليات	الأعباء المباشرة المتغيرة مثل: المواد المباشرة الأجور المباشرة	الأعباء غير المباشرة المتغيرة مثل: (الطاقة)، المواد الملحقة التابعة للإستهلاك على الآلات
الأعباء الثابتة (تهيآت، بنايات)	الأعباء المباشرة الثابتة مثل: الإهتلاك المباشر النفقات الثابتة المباشرة	الأعباء غير المباشرة الثابتة مثل: مصاريف الصيانة الأجور غير المباشرة

La Source: Abdelkrim TOUDJINE, L'analyse des Cout dans L'entreprise, édition N.R.A, Alger, 2005, P41.

[1] – درحمون هلال، مرجع سابق، ص ص219-223.

لقد تم في هذا الجدول الفصل بين التكاليف المتغيرة المباشرة والمتمثلة في المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف المتغيرة غير المباشرة والمتمثلة في الطاقة، المواد الملحقة التابعة للاستهلاك على الآلات كالزفت والبترين وغيرها، وبين التكاليف الثابتة المباشرة والمتمثلة في الاهتلاك المباشر والنفقات الثابتة المباشرة، والتكاليف الثابتة غير المباشرة كمصاريف الصيانة والأجور غير المباشرة.

ويساعد تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في حساب التكلفة المباشرة للمنتوج واستخراج الهامش على التكلفة المباشرة وهذا صالح بالنسبة للمؤسسات التي أغلبية تكاليفها مباشرة، أما المؤسسات التي أغلبية تكاليفها غير مباشرة تسعى من خلال هذا التصنيف إلى استخراج التكاليف غير المباشرة ومن ثم استخراج الهامش على التكلفة المباشرة للمنتوج، وسوف نوضح دور هاتين الطريقتين في مساهمة كل منهما في تكلفة المنتوج.

الفرع الأول: طريقة التكاليف المباشرة

يتم تحميل الإنتاج حسب نص هذه الطريقة بالتكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف غير المباشرة بغض النظر عن علاقتها بوظيفة عنصر التكلفة في المؤسسة (إنتاجية، تسويقية، إدارية)، فإنه لا يتم تحميلها على الإنتاج، وإنما تعتبر نفقات زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر، وإذا كانت المؤسسة الصناعية تعد قائمة الدخل فإنها تطرح من مجمل الربح المباشر.

تقضي طريقة التكاليف المباشرة بإدماج الموارد المستهلكة ضمن القطاعات التحليلية الناتجة عنها والمتعلقة بها بدون غموض، وتعتمد بالمقابل على نظام معلومات قادر على تحديد اتجاه الأعباء المدمجة المتضمنة في محاسبة التكاليف[1].

إن قيمة المخزون السلعي تحت التصنيع أو التام الصنع يقيم باستخدام التكلفة المباشرة فقط.

وهذه الطريقة لا تساعد الإدارة كأداة لتسعير المنتجات، حيث تستبعد التكاليف غير المباشرة كما أن المخزون السلعي يظهر بأقل من قيمته الحقيقية، علما أن التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية والفعلية للمنتجات[2].

1. **خصائص طريقة التكاليف المباشرة:** تمتاز هذه الطريقة بعدد من الخصائص رغم ندرة استخدامها واعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، منها:

أ- سهولة حساب تكلفة وحدة المنتج، وذلك أنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي.

---

[1]- Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008, P170.

[2] – محمد رضوان العناني، مرجع سابق، ص 165.

ب- تقوم هذه الطريقة على تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة.

ج- تكلفة الوحدة في ظل هذه الطريقة لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج، وتبقى ثابتة مع بقاء عوامل الإنتاج كما هي عليه والكفاءة الإنتاجية كما هي عليه.

د- تسهل هذه الطريقة عملية معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح والخسائر دون مشقة من المحاسب[1].

إن أساس التحليل والتقييم في هذه الطريقة يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء على جدول توزيع الأعباء غير المباشرة[2].

2. **حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة:** يتم حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة وفقا لما يلي:

أ- حساب الهامش على التكلفة المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة.

ب- حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء غير المباشرة المشتركة، وهذه الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي:

الجدول رقم 09: حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة

العناصــــر	المبلـــغ	النسبـــة %
رقم الأعمال	#####	% 100
-التكاليف المباشرة	(###)	%##
=الهامش على التكاليف المباشرة	####	%##
-التكاليف غير المباشرة المشتركة	(##)	%##
=النتيجـــــة	##	%##

المصدر: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2005/2004)، ص 225.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة كما يلي:

الهامش على التكاليف المباشرة = رقم الأعمال - التكاليف المباشرة

النتيجـــــة = الهامش على التكاليف المباشرة - التكاليف غير المباشرة المشتركة

---

[1]- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص85.

[2]- Patrick PIGET, Comptabilité analytique, Economica, 3e édition, Paris, 2001, P87.

تهدف هذه الطريقة إلى استخراج مساهمة التكاليف المباشرة في المنتوج واستخراج الهامش على التكلفة المباشرة، وهذه الطريقة صالحة بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد بكثرة على التكاليف المباشرة.

3. **تقييم طريقة التكاليف المباشرة:** سوف نقوم بعرض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي[1]:

أ- مزايا طريقة التكاليف المباشرة: من بين المزايا التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

ب- عيوب طريقة التكاليف المباشرة: يمكن إجمال الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة فيما يلي:

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها).
- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط.
- إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس على رفع الأرباح المحققة.
- إن هذه الطريقة تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف غير المباشرة

نجد اليوم في الواقع أن التكاليف غير المباشرة هي النسبة الغالبة من مجموعة التكاليف، وبالتالي فإن أثرها على مردودية المنتجات يكون كبيرا.

1. **مبادئ طريقة التكاليف غير المباشرة:** على عكس طريقة التكاليف المباشرة فإن هذه الطريقة تعتمد على التكاليف غير المباشرة في تحليليها للتكاليف ومقارنتها لمردودية المنتجات، وهذه المنتجات تلائم المنتجات التي تشكل تكاليفها غير المباشرة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة كطريقة التكاليف الكلية، إلا أن الاهتمام يرتكز على التكاليف غير المباشرة، ثم يتم تحميل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على

---

[1]- كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقي، مرجع سابق، ص ص79-80.

أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج، ومن هنا تبدأ دراسة المنتجات من حيث استهلاكها للموارد وقدرتها على تحقيق هوامش مرتفعة، والعمل على تغطية كل التكاليف المباشرة الخاصة بكل منتج، ويمكن أن تتم العملية وفق هذا الجدول النموذجي:

الجدول رقم 10: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة

المنتوجـــــات	أ		ب		ج		المجموع	النسبة
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%		
رقم الأعمال	xx	% x	xx	% x	xx	% x	xxx	% x
-التكاليف غير المباشرة	(xx)	% x	(xx)	% x	(xx)	% x	(xxx)	% x
=الهامش على التكاليف غير المباشرة	xx	% x	xx	% x	xx	% x	xxx	% x
-التكاليف المباشرة	(xx)	% x	(xx)	% x	(xx)	% x	(xxx)	% x
= النتيجة	**xx**	**% x**	**xx**	**% x**	**xx**	**% x**	**xxx**	**% x**

المصدر: طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 121.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا حساب النتيجة بطريقة التكاليف غير المباشرة كما يلي:

الهامش على التكاليف غير المباشرة = رقم الأعمال – التكاليف غير المباشرة

النتيجـــــة = الهامش على التكاليف غير المباشرة – التكاليف المباشرة

تهدف هذه الطريقة إلى استخراج مساهمة التكاليف غير المباشرة في المنتوج واستخراج الهامش على التكلفة غير المباشرة، وهذه الطريقة صالحة بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد بكثرة على التكاليف غير المباشرة.

2. **تقييم طريقة التكاليف غير المباشرة:** سوف نقوم باستعراض المزايا والعيوب الخاصة بهذه الطريقة:

أ- **مزايا طريقة التكاليف غير المباشرة:** تظهر أهمية هذه الطريقة من حيث مجال استعمالها وتطبيقها وموضوع تركيزها على التكاليف غير المباشرة التي تشكل في وقتنا الراهن نسبة كبيرة جدا من مجموع التكاليف نظرا لتعدد الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة والفروع التابعة لها، وخاصة في مجال تطبيق أنظمة الإنتاج المرنة التي تعتمد على إنتاج منتجات متعددة مختلفة الأنماط وقليلة الكمية حسب طلبات السوق، وتستعمل تجهيزات ذات تكنولوجيا عالية وحجم كبير من الإستثمارات وعدة خدمات ووظائف مساعدة.

كما أن تطبيق هذه الطريقة يصلح للتحليل والحصول على معلومات ومؤشرات تساعد على فهم الوضعية جيدا واتخاذ القرارات فيما يخص الإنتاج والأسعار.

ب- **عيوب طريقة التكاليف غير المباشرة:** تتمثل عيوب هذه الطريقة في الآتي:

- صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتوج.

- صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- التكلفة ليست حقيقية لأنها تهمل التكاليف المباشرة وهذا ما يؤدي إلى انخفاض التكلفة[1].

المطلب الرابع: طريقة التكلفة الهامشية

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية، وهذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة من هؤلاء اسم الحديين (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعوا المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه[2].

الفرع الأول: تعريف التكلفة الهامشية

التعريف الأول: "هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى أخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج"[3].

التعريف الثاني: "هي تكلفة الوحدة الأخيرة، أو الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال لإنتاج أو بيع حجم معين من الإنتاج، أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة"[4].

التعريف الثالث: "التكلفة الهامشية تمثل الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة"[5].

التكلفة الهامشية الموافقة بصفة عامة للأعباء نتيجة التغير في الوحدة المنتجة بالزيادة أو بالنقصان مع إطلاق سلسلة جديدة أو حذفها، وبالنظر في جهة الإنتاج بالإضافة أو السحب.

يمكن تصنيف التكلفة الهامشية على مختلف الأصناف كما يلي:

- الوظائف الاقتصادية (تموين، إنتاج، توزيع....إلخ).
- طريقة الإنتاج بالوحدة، والإنتاج بالسلاسل.

---

[1]- طوايبية أحمد، مرجع سابق، ص ص120-121.

[2]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص179.

[3] -بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص195.

[4]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص179.

[5]- Patrick PIGET, Op-Cit, P113.

– العرض المؤقت للرقم التسلسلي (المدى القصير، المدى الطويل)[1].

من هذه التعريفات السابقة نستنتج أن هناك علاقة بين التكلفة الهامشية والتكلفة الإجمالية المتوسطة، وتستخدم تلك العلاقة في التحاليل من أجل إيجاد الحلول واتخاذ القرارات المناسبة، فإذا كان متوسط التكلفة يساوي التكلفة الإجمالية/ عدد الوحدات، فإن التكلفة الهامشية تعد مشتقة التكلفة الإجمالية، وهذا أيضا بالنسبة للعائد والربح، وهذا كله يدخل في التحليل الرياضي لتقنية التكلفة الهامشية.

الفرع الثاني: أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدمات، هذه العناصر قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف مثل: تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع أو مجموعها، وهو سعر التكلفة، فيمكن إذا أن يكون هناك ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية[2].

1. **التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية:** والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.
2. **تكلفة إنتاج هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.
3. **تكلفة توزيع هامشية:** وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

الفرع الثالث: تقييم طريقة التكلفة الهامشية

سوف نقوم باستعراض المزايا الخاصة بهذه الطريقة والعيوب المترتبة عنها كما يلي:

المزايا: لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالآتي:

1. لهذه الطريقة أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
2. فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
3. قبول الطلبيات وترتيب الزبائن حسب طلبياتهم.
4. تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

العيوب: لهذه الطريقة عدة عيوب وهي كالآتي:

1. التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة.

---

[1]- Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Op-Cit, P179.

[2]– ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص180.

2. الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

إن الطرق التي تمت دراستها سابقا سواء الإجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى المبدأ التاريخي للأحداث المحاسبية الملاحظة، لذلك يطلق عليها اسم طرق التكاليف التاريخية، أو التكاليف الملاحظة (الحقيقية)، ونفس تلك الطرق (الكلية أو الجزئية) يمكن تطبيقها ضمن نوع آخر من الطريقة التي تخضع لمبادئ خاصة (المعايير، الموازنات) تسمى بطريقة التكلفة المعيارية التي تهدف إلى عملية تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على المعلومات في الوقت المناسب، واستعمالها لأغراض مراقبة التسيير.

ولقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها في المدخلات الإنتاجية سواء المتغيرة منها أو الثابتة، حيث شكلت إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية، وأصبحت بذلك نظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية

إن من أهداف المؤسسات هو الحصول على المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة ليتسنى لها بيعه بسعر تنافسي، حيث تقوم في كل مرحلة ولكل عنصر إنتاجي بدراسة التكاليف وتحليليها باستعمال نظام محاسبة التكاليف المعيارية، والذي يعتبر أحد الأنظمة المناسبة لتقييم أداء المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف التكاليف المعيارية.

التعريف الأول: "هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية"[1].

التعريف الثاني: "هي عملية إعداد وحساب التكاليف المعيارية (المستقبلية) التي تنجم نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة، ومقارنتها بالتكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات وتحليليها، وإنتاج المعلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي فهي وسيلة من وسائل مراقبة التسيير"[2].

التعريف الثالث: "التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع"[3].

---

[1]- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

[2]- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2004/2003)، ص115.

[3] -رحال علي، مرجع سابق، ص86.

التعريف الرابع: "التكاليف المعيارية هي أرقام التكاليف التي تحدد مقدما لتعبر تعبيرا ماليا عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسية معينة يتفق عليها، وتمثل التكاليف الاقتصادية التي يجب أن تحدث، ويلزم المؤسسة أن تعمل جاهدة لتنفيذها أو بحث أسباب الانحرافات عنها"[1].

من هذه التعاريف نستنتج أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا، تحدد على أساس دراسات تقوم بها لجنة معينة مؤلفة من اقتصاديين وإداريين ومحاسبين من كل عملية إنتاجية، ومحاولة تنفيذها بغية تحديد الانحرافات وتحديد القرارات الصائبة.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف المعيارية

إن للتكاليف المعيارية عدة أنواع نوردها فيما يلي[2]:

1. **التكلفة المعيارية النظرية**: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج المزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

2. **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية**: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

3. **التكلفة المعيارية التاريخية**: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذا يجب استعمالها بكل حذر.

4. **التكلفة المعيارية العادية**: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع بالمؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وبحسابها بالقيم الحالية، مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

[1]- رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 22.

[2]- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 162.

5. **التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:** في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:

أ- الكمية النموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (نموذجية عادية، نموذجية نظرية).

ب- السعر النموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى.

ج- يعتبر هذا النوع من التكلفة حاليا أكثر استعمالا نسبيا في المؤسسات الصناعية الكبرى نتيجة التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات (أو القدرات) للمؤسسة.

الفرع الثالث: أسس التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة، وهذه الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي[1]:

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.
2. العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
3. العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.

الفرع الرابع: أهداف التكاليف المعيارية

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
2. تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عنها.
3. تقييم تحركات المنتوج.
4. تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة[1].

---

[1]- طوايبية أحمد، مرجع سابق، ص 123.

5. تعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى[2].

المطلب الثاني: معايير التكلفة المعيارية

تعرف كلمة "معيار" في القاموس كمقياس أو كنموذج للمقارنة، وفي الأدب المحاسبي يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد أو كنقطة يتم المقارنة بها أو كعلاقة أو مرجع أو مستوى يتم المقارنة به.

وتتم المقارنة على أساس صحيح وسليم، وفكرة المقارنة لا يقصد بها أن التكلفة المعيارية تحل محل التكلفة التاريخية، كما يتضح من المعادلة التالية والمكونة لهيكل نظام التكلفة المعيارية[3].

الفرع الأول: المعيار وأنواعه

1. **المعيار**: هو مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

أ- المواد اللازمة لمنتوج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية والمعايير.

ب- العمالة اللازمة لمنتوج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.

ج- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتوج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

2. **معايير الأداء**: تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات والمخرجات.

3. **معايير التكلفة**: وهي التكلفة التي تتحدد مسبقا على أساس علمي ليتم اعتمادها كنموذج لما يجب أن لا تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة.

4. **معايير التكلفة المعيارية**: وهي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز[4].

5. **أنواع المعايير**: تقسم المعايير إلى ثلاثة أقسام وهي:

---

[1]- رحال علي، مرجع سابق، ص 86.

[2]- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002، ص 29.

[3]- عبد الحي مرعي ومحمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 198.

[4]- مرابطي نوال، مرجع سابق، ص ص124-125.

أ- **المعايير المثالية:** تمثل المعايير المثالية أحسن أداء يمكن للأفراد والمعدات الموجودة في المصنع تحقيقه، أو الوصول إليها عندما تكون كل الظروف مثالية أو كاملة طوال الوقت، وعندما يصل مستوى الإنتاج إلى الحد الأقصى، فهذه المعايير تفترض أقصى كفاءة للتشغيل بدون وجود أعطال أو أخطاء من جانب العاملين[1].

ب- **المعايير الأساسية:** وهي تلك المعايير التي تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات ويطلق عليها أحيانا المعايير طويلة الأجل.

ج- **المعايير الممكن تحقيقها:** المعايير العادية وهي الأكثر استخداما وهي تقيس كفاءة الإنتاج في ظل الظروف البيئية والحالية، أي ليست مثالية وإنما واقعية، والسبب لأنها تسمح بمشاكل واختناقات في الإنتاج[2].

الفرع الثاني: طبيعة ومعايير التكلفة

تعتبر معايير التكلفة ذات أهمية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للأسباب التالية[3]:

1- تمثل معايير التكلفة أهدافا محددة مقدما تبنى عادة على الأداء المرغوب تحقيقه، وتعكس مستويات مقبولة من الكفاءات الفعلية.

2- تعتبر معايير التكلفة وسيلة لتوصيل الأهداف الخاصة بالأداء، بحيث يكون كل من الرؤساء والمرؤوسين على دراية بما هو متوقع منهم أداؤه.

3- تمد المعايير بوسائل للمقارنة، وبالتالي تخدم في تقييم الأداء الفعلي، وتعتبر كأساس لنظام رقابة الإدارة.

4- تعتبر معايير التكلفة وسيلة مساعد في التنبؤ بالنتائج المالية للخطط البديلة (مثل تغيير تشكيلة المنتجات الموجودة) وإعداد الموازنات.

المطلب الثالث: تحليل الانحرافات

يقوم نظام التكاليف المعيارية على ثلاثة أنشطة رئيسية، وهي إعداد المعايير ثم تجميع التكاليف الفعلية وهذا من أجل حصر التكاليف وجمعها للمقارنة مع التكاليف المعيارية بغية الوصول إلى الانحرافات التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات.

والنموذج الخاص بتحليل الانحرافات الفعلية للمدخلات، وكذلك الأسعار والمعدلات مع المعايير الخاصة بالكميات بالأسعار، وهذه الكميات تحسب عادة بالنسبة لمقدار المخرجات المحققة فعلا.

الفرع الأول: الرقابة وتحليل الانحرافات

---

[1]- محمود إبراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ، عمان، الأردن، ط 1، 2001، ص 140.

[2]- فيصل جميل السعايدة، مرجع سابق، ص 83.

[3]- عبد الحي مرعي ومحمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص 199.

تظهر انحرافات بين الموازنة التقديرية والنتائج الفعلية عند تنفيذ برنامج الإنتاج، وتحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحرافات في الكمية وانحرافات في السعر، ويقوم قسم المحاسبة بتحليلها.

1- **انحرافات في الكميات المستهلكة:** وترجع أسبابها عموما إلى الضياع والتلف وفساد المواد.

2- **انحراف السعر:** ينتج من التغير في السعر الفعلي عن السعر التقديري.

وعند تحليل ومراقبة انحرافات الكميات المستهلكة، يجب التمييز بين الأسباب الخارجية والأسباب الداخلية، فالأسباب الخارجية يتسبب فيها الموردون كتمويل المؤسسة بمواد تالفة أو غير تالفة أو غير مطابقة للمواصفات، أما الأسباب الداخلية فتحمل على أقسام الإنتاج كالضياع والتلف في المواد والمنتوجات غير الصالحة للبيع[1].

الفرع الثاني: تحديد الانحرافات

إن احتساب الانحرافات لا يكون بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائدها مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.

وهناك ثلاثة عناصر يمكن حساب الانحرافات المتعلقة بها: المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة.

1. انحرافات المواد: ينقسم انحراف المواد إلى قسمين:

الانحرافات الإجمالية = قيمة المواد المعيارية – قيمة المواد الفعلية.

أ- انحراف الأسعار:

انحراف الأسعار = (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي).

انحراف الأسعار = الكمية الفعلية × (ثمن الوحدة المعياري – ثمن الوحدة الفعلي).

ب- انحراف الكميات:

انحراف الكميات = ثمن الوحدة المعياري× (الكمية المعيارية – الكمية الفعلية).

انحراف الكمية=(الكمية المعيارية للمواد × السعر المعياري)- (الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري).

2. انحراف اليد العاملة المباشرة:

تنقسم انحرافات اليد العاملة إلى قسمين[2]:

أ- انحراف في الوقت:

انحراف الوقت= معدل السعر المعياري × (المدة المعيارية- المدة الفعلية).

---

[1]- محمد فركوس، مرجع سابق، ص104.

[2]- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص ص228-229.

ب- انحراف معدل السعر:

انحراف معدل السعر= المدة الفعلية × (معدل السعر المعياري- معدل السعر الفعلي).

ج- الانحراف الكلي:

الانحراف الكلي= انحراف كمية الساعات + انحراف معدل الأجر.

د- أسباب انحرافات الأجور:

تنقسم إلى قسمين[1]:

- **أسباب انحراف الزمن (الساعات):**
  - عدم الدقة في حساب الزمن المعياري.
  - عدم توفر بعض عناصر الإنتاج.
  - تغيير وسائل الإنتاج، أي تبديل طرق التكنولوجيا.
  - عدم استيعاب كافة العمليات الإنتاجية من قبل العمال.
- **أسباب انحراف معدل الأجر:**
  - عدم الدقة في حساب معدل الأجر.
  - عدم كفاية إدارة الإنتاج في اختيار العاملين وتوزيعهم على العمليات الإنتاجية.

3. **انحرافات المصاريف غير المباشرة:** وتنقسم بدورها إلى[2]:

أ- انحرافات الميزانية المرنة:

الميزانية المرنة هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة ويجب ملاحظة أن الميزانية المرنة فيها[3]:

- التكاليف الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.
- التكاليف المتغيرة تتغير نسبيا إلى حجم النشاط.

التكلفة المرنة للساعة = مجموع التكاليف المرنة/المدة الفعلية.

=(التكلفة المتغيرة للساعة/المدة المتوقعة)+(التكاليف الثابتة الإجمالية/المدة الفعلية).

---

[1]- فيصل جميل السعايدة، مرجع سابق، ص87.

[2]- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص ص229-230.

[3] - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص175.

ب- انحراف الطاقة الإنتاجية:

انحرافات الطاقة الإنتاجية=معدل التحميل النموذجي×(مستوى الطاقة الفعلي-مستوى الطاقة المعياري).

ج- انحراف الكفاية الإنتاجية:

انحرافات الكفاية =معدل التحميل النموذجي× (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية-الزمن الفعلي).

المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي:

الفرع الأول: مزايا طريقة التكاليف المعيارية

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية مايلي[1]:

1. العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
2. إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
3. تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.
4. الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

الفرع الثاني: عيوب طريقة التكاليف المعيارية.

إن لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالآتي[2]:

1. إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
2. بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
3. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

---

[1]- Gérard MELYON, Comptabilité analytique, 2e édition, Bréal, Paris, 2001, P 207.

[2] – هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 350.

4. صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
5. المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

خلاصة الفصل:

رأينا في هذا الفصل أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق، وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف، وقد ركزت على تقسيم معين للتكاليف، فطريقة التكاليف الكلية قسمت الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، وتعتبر هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف، ومن الانتقادات التي تعيق سير هذه الطريقة فشلها في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل، وكذلك صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، كما تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات ونقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة الموالية، وتعد هذه الطريقة طويلة الحسابات.

بينما طريقة التحميل العقلاني فمبدؤها يقوم على تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، لكنها تهتم بتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية، ومن الانتقادات الموجهة لها صعوبة قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة، كما لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح، وكذلك عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

أما طريقة التكاليف المتغيرة فقسمت التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وركزت على حساب الربح الإجمالي للمؤسسة باعتمادها على حساب التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتبقى إجمالية لكل المنتجات ويتم طرحها من الربح الإجمالي لكل المنتجات، ومن بين العيوب التي تعيق هذه الطريقة أنه ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل، وليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، كما لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة

استغلال الطاقة، ومع كل الانتقادات الموجهة لها فهي تساعد الإدارة في التخطيط للربحية، وتقديم بيانات ذات نفع كبير في رسم السياسيات واتخاذ القرارات.

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة على فكرة الفصل بين التكاليف الثابتة المباشرة وغير المباشرة من أجل تحديد نسبة مساهمة التكاليف الثابتة المباشرة في تكلفة المنتوج، ومن بين الانتقادات الموجهة لها أنها لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة، وكذلك صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة، كما أنها لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار.

أما طريقة التكاليف المباشرة فهي تعتمد أساسا على حساب الهامش على التكلفة المباشرة، وتستعمل هذه الطريقة في المؤسسات التي تعتمد على التكاليف المباشرة بقدر كبير، ومن عيوبها إهمال التكاليف غير المباشرة التي تعتبر كخسارة وتطرح من الهامش الإجمالي للتكاليف المباشرة للحصول على النتيجة وفق التكاليف المباشرة فقط، ويمكن إجمال الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة، حيث لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه النظرية تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)، كما أن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط، وكذلك تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس على رفع الأرباح المحققة، كما أن هذه الطريقة تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

بينما تعتمد طريقة التكاليف غير المباشرة على حساب الهامش على التكاليف غير المباشرة وتطرح التكاليف المباشرة للحصول على النتيجة، وإن من بين المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الطريقة صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتوج، وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، كما أن التكلفة ليست حقيقية لأنها تهمل التكاليف المباشرة وهذا ما يؤدي إلى انخفاض التكلفة.

أما طريقة التكلفة الهامشية فتقوم على أساس تحديد النشاط الأكثر ربحية واتخاذ القرارات خاصة في ما يخص الطلبيات، ومن بين الانتقادات الموجة لها هو أنها تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة، وكذلك الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والمتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

أما طريقة التكاليف المعيارية فهي تعتمد على تكاليف تحدد قبل بداية الدورة بطريقة علمية لتكون هذه المعايير كأساس لقياس مستوى الأداء في المؤسسة، كما أن لهذه الطريقة عدة عيوب حالت دون تطبيقها ومن بينها وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق، وكذلك بعد

تحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك، كما أن مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة، وأيضا صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية، كما أن المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

وسوف نقوم بعرض حساب التكاليف وفق أسس حديثة في الفصل الثالث، حيث نتطرق إلى تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة وفق ما يسمى بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتقييم هذه الأنشطة وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM، كما نتطرق أيضا إلى دراسة نظام التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط ونظام أسعار التنازل ونظام إدارة الجودة الشاملة ودورها في تخفيض التكاليف.

الفصل الثالث

الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليـف

مقدمة الفصل:

لعله أصبح من الواضح مما تقدم أن محاسبة التكاليف ترتبط بالأنشطة الإنتاجية سواء كانت صناعية أو زراعية أو خدمية، هذه الأنشطة في مجملها تستخدم مستلزمات إنتاجية كالمواد والخامات وتقوم بإجراء عمليات تحويلية عليها باستخدام المزيج المناسب من هذه العناصر والعمل والفن الإنتاجي المناسب ومزيج عوامل الإنتاج الأخرى اللازمة حتى يمكن إنتاج السلعة أو الخدمة المرغوبة في الصورة المطلوبة وفي الوقت المناسب.

ولقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة حجم المؤسسات، وتعدد المنتجات لكل منها، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وتركيبة الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى إلى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة، ويعود هذا الإهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضافه من قيم لنظم التكاليف التقليدية، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وغيرها من الأنظمة التي تستعمل كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية، والتي بدورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة.

وسوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث سنخصص المبحث الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثاني فسنخصصه لنظام التكلفة المستهدفة، بينما المبحث الثالث فسيخصص لدراسة الأنظمة الحديثة الأخرى المساعدة في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح.

المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للمواد المتاحة، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء، والاعتماد على استخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.

ولقد كان لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع تأثيرا كبيرا على الأساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالقياس وتقييم الأداء في المراكز المختلفة، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)[*].

إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية يقتضي توفر الشروط التالية[1]:

- أن المنافع المتوخاة من استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به.
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة وواضحة.
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بالدقة المتناهية.
- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف الناتجة عن النظام التقليدي.
- أنه لا يوجد محرك للتكلفة في كل نشاط من الأنشطة.
- كما يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف عن طريق مجموعة منطقية ومنظمة من الإجراءات هي[2] :
- تحديد الأنشطة التي تنفذها المؤسسة.
- تحديد تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة التطبيقية وعمليات المؤسسة.
- تحديد ما تحتاجه المخرجات من كل نشاط.

سوف نقوم في هذا المبحث بالحديث حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث قسمناه إلى أربعة مطالب، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى المفاهيم العامة لهذا النظام، أما المطلب الثاني فسنتعرض للفروق الجوهرية بين هذا النظام والأنظمة التقليدية، أما المطلب الثالث فسيتم تخصيصه لتصميم هذا النظام، بينما المطلب الرابع فسيخصص لتقييم هذا النظام.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

---

[*]- **ABC**: **A**ctivity **B**ased **C**osting.

[1]- أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص112.

[2]- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006، ص31.

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبين كوبر" و"روبرت كابلان"، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن "روبن كوبر" من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، ويقوم مفهوم هذا النظام الحديث على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، كما يحقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي[1].

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

التعريف الأول: "إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح"[2].

التعريف الثاني: "يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها"[3].

التعريف الثالث: "يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها وتحسينها، والتخلي عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة"[4].

---

[1]- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص 70.

[2]- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص ص21-22.

[3]- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394.

[4]- Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999, P 8.

من خلال هذه التعاريف نحاول أن نستخلص تعريفا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" موضوعا كبيرا بحيث يناقش مختلف القضايا التالية[1]:

- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يعطي المفهوم للأنشطة.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يقارن الحجم على أساس الأنشطة.
- التوسع في المؤسسة في مجالات عديدة.
- تشخيص نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC".
- تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظام إدارة الجودة الشاملة.

الفرع الثاني: تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن أصل نظام التكاليف على أساس الأنشطة يطرح عدة تساؤلات في المقدمة وذلك مع تطور المؤسسات وأساليب الإنتاج، ومن بينها التساؤل عما إذا كانت طريقة التكاليف الكلية لا تفي بالغرض المناسب، إذ تعتبر أنه لا يوجد أحسن وسيلة في إدارة الأعمال وتسيير المؤسسة[2].

في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال " Bekett 1951 & Shubik 1963"، وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لمؤسسة "General Electric" في سنة 1963، والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من "Kaplan robert et Robin Kooper" ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة.

وفي سنة 1986 أعلن "المجمع العالمي للبحث في ميدان الكومبيوتر CAM.I"[*] الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد يسمى بـــ "نظام تسيير التكاليف CMS" [**] الذي يعتبر حصيلة جهود

---

[1]- Jan Emblembesvrg, Life-cycle Costing, John Wiley & sons Canada, 2003, P100.
[2] - Patrick BOISSELIER, Contrôle de Gestion, édition Vuibert, Paris, 2001, P 193.
[*]- **CAM.I**: The **C**omputer **A**ided **M**anufacturing- **I**nternational.

كبيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين وكذا الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان "Kaplan & Kooper" أن يقدما نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، حيث أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة ABC، هذا النظام الذي تطور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد، بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب، لكنه سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات، ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية، ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء وبدأ يشيع استخدامه في المؤسسات الصناعية الكبرى في أمريكا وأوروبا[1].

الفرع الثالث: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالآتي:

1. المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.
2. عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير)، وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف.
3. حساب التكاليف يعتمد على مبدأين أساسين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات[2].
4. إن حساب تكلفة كل منتج على حدة أصبح غير ذي جدوى.
5. اشتداد المنافسة على المؤسسة ألزمها حساب المردودية على مستويات أخرى وهي:

أ- حسب العملاء (البيع بالتجزئة، هل يحقق مردودية مثل لو تم البيع بالجملة).

ب- حسب الحصص (بيع الحصص بكميات قليلة هل يحقق مردودية كما لو بعنا بكميات مرتفعة).

- **CMS: Cost **M**anagement **S**ystem.

[1] - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004 /2005، ص ص66-67.

[2] - Alain BOUTAT et Jean Marc CAPRARO, Op-Cit, P 213.

ج- حسب قنوات التوزيع (البيع بالإرسال هل يحقق مردودية كما لو نبيع في مخازننا الخاصة).

د- حسب المناطق الجغرافية (البيع بالخارج هل يحقق لنا مردودية كما لو بعنا بالوطن)[1].

الفرع الرابع: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
4. يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
5. يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتوج والعمل عل تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
6. تحديد تكلفة المنتوج بالدقة المطلوبة[2].
7. تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف، مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف كلمة تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة و المنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع[3].
8. إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.
9. الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي[4].

الفرع الخامس: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بالخصائص التالية[5]:

1- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتوج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

---

[1]- François POTTIER, Analyse des couts, Économica, Paris, 2005, P87

[2] - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص164.

[3]- Emmanuelle Cargnello CHARLES et autre, Comptabilité de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P38.

[4] - Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Op-Cit, P P 213-214.

[5] - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص ص165-166.

2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).

3- يعود سبب وجود إختلافات في تكلفة منتوج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات- للموارد الاقتصادية كماً ونوعاً- والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

4- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

5- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الإختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتهما.

الفرع السادس: العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي[1]:

1. الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.
2. زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.

[1]- اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008/2007، ص ص46-48.

3. التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.

4. السرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في اختصار دور حياة المنتوج.

5. تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتبع العديد من الأنشطة.

6. حجم وحدة العمل، حيث أدى كبر وحدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.

7. فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

8. تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل، والمرونة، والتكيف، والمنافسة الشرسة بين المؤسسات، والجودة الفائقة، والبحث عن ميزة تنافسية دائمة، والخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة، أو غير منتظمة، وتخفيض الآجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة وتعدد كفاءات المستخدمين وتخفيض المخزونات والتنويع في المنتجات، كل هذه العوامل أدت إلى:

أ- تطور هيكل المؤسسات.

ب- تطور أساليب الإنتاج.

الفرع السابع: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي[1]:

1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

2. قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

3. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء

[1]- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 24.

الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

4. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير، التصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات، وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها[1]:

أ- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.

ب- تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة، على اعتبار أن النموذج المحاسبي وفقها، محدد بصفة أدق، هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع، العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر، وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتجات تقل.

ج- في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن النظام يمكن أن يوفر تخطيطا جيدا ومفصلا لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

د- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتجا معينا، فانطلاقا من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية.

ه- تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.

المطلب الثاني: الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية لحساب التكاليف

قبل التطرق إلى الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على الأنشطة والأنظمة التقليدية، فإننا سنتطرق إلى أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية.

---

[1]- مرابطي نوال، مرجع سابق، ص ص140-141.

الفرع الأول: أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية

ترجع أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية إلى عاملين أساسيين هما[1]:

1. **العمليات وهيكل التكلفة:** تم ملاحظة التطور السريع في الإنتاج باستخدام الآلات والمعدات ذات التقنية العالية، والإنسان الآلي، وأجهزة الحاسوب...الخ، حيث أصبحت العمليات الإنتاجية أكثر استخداما لرأس المال وتغيير في هيكل التكلفة، حيث أن في كثير من الصناعات أصبحت التكلفة المباشرة تشكل نسبة قليلة من إجمالي التكلفة للمنتج عما هي عليه من التكاليف غير المباشرة.

وفي نفس الوقت يجب الحصول على معلومات دقيقة وهذا ما لا يوفره الأسلوب التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا ما أدى بالبحث عن أسلوب يحقق الدقة في المعلومات التكاليفية.

2. **التعقيدات مقابل الحجم:** السمة المميزة لبيئة الأعمال والصناعة هي التعقيد في العمليات، لذا فإن استخدام الحجم كأساس لحساب معدل التحميل يكون مضللا، فإذا ما قمنا بتحليل معدلات التحميل التي ذكرناها في الأسلوب التقليدي لوجدناها كلها تعتمد على حجم المخرجات مثل هذه المعدلات التي تعكس بشكل مباشر الحجم، تكلفة الوحدة، ساعة عمل آلة، ساعة عمل مباشر، كل هذه ضمن مفهوم الحجم.

والبعد الآخر من المعدلات تعتمد على نسبة التكلفة المباشرة والتي تعكس أيضا بشكل غير مباشر مفهوم الحجم، فمثلا تكلفة العمل المباشر تزداد أو تنخفض مقارنة بالحجم.

كما أن الكثير من التكاليف غير المباشرة لها علاقة بالحجم فمثلا: تكاليف استخدام المواد، تكاليف الفحص...الخ. ولعل المعلومات تعكس صورة واضحة إلى عدم إمكانية الأسلوب التقليدي المعتمد على أساس الحجم، وهذا ما أدى بالتوجه نحو نظام الأنشطة الذي له القدرة على تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة.

ونتيجة للانتقادات السابقة فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، ومن ثم ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره يمثل تطورا ملموسا على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات[2].

الفرع الثاني: دراسة مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

من خلال دراستنا للنظم التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي:

الجدول رقم 11: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

---

[1]- عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص ص110-111.

[2] -زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 394.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
تحديد تكلفة المنتوج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص166-167.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة ويعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، بل تعتمد على متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد

الأجزاء، كمية الإنتاج، عدد مرات (الفحص، إعداد الفواتير، الاستلام.....)، ويتم تحديد تكلفة المنتوج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي قامت ببنائه.

أما الأنظمة التقليدية فتركز على المنتجات، وتقسم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع)، ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة القياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر (أجور العمال، عدد ساعات عمل الآلة، ساعات يد عاملة)، أو تكلفة المواد المباشرة (نسبة من تكلفة الشراء للمواد، كلغ مادة مستعملة)، ويتم تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

عند تصميم نظام التكاليف يجب أن تتوفر الطاقة والإمكانيات حتى يتمكن من أداء أدواره مع مختلف الإدارات بأيسر الأساليب وأقل تكلفة.

ويختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة، وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاثة عوامل يجب الإلمام بها وهي:

- حجم المؤسسة والتنظيم الإداري لها.
- أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة.
- طبيعة العمليات الصناعية (طبيعة عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات[1].

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات وتكلفة هذه الأنشطة ومراكزها.
- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.
- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.
- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات)[2].

الفرع الأول: تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها

1. تعريف الأنشطة:

التعريف الأول: "يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب

---

[1] – محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص51.

[2] – هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 25 .

في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة"[1].

التعريف الثاني: "النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد، الوقت، عمل الآلات، معلومات تسمح بالحصول على نتيجة معينة، (فاتورة، طلبية مرسلة أو كسب زبون داخلي أو خارجي)، ومن الأمثلة على الأنشطة: الحصول على طلبية، إرسال طلبية، استلام سلعة، إعداد فاتورة، إعداد لوحة قيادة، إنجاز خدم (تقديم خدمة)، استقبال زبون في الشباك، تحضير ملف عرض الزبون"[2].

التعريف الثالث: "يمثل النشاط بالمعنى الواسع أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة، وفي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر وحدة النشاط التي يتكرر في كل مرة يتم فيها الإنتاج، وهناك نشاطات أخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج في شكله النهائي، ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج، وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج مثل تصميم المنتج واختبار تسويق المنتج"[3].

إن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، إذ يعد الدعامة الطبيعية لتسيير أدائها، كما أن للنشاط أبعاد نصب اهتمامنا حولها وهي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم، وإن تحديد الأنشطة يسمح بـــ:

- تحسين تحديد سعر التكلفة.
- تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير.
- تسهيل تنفيذ الاستراتيجية.
- تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.
- تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.
- إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيلي.
- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية:
- يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة ومتناسقة.

---

[1]- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

[2]- Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2002, P124.

[3] – عصام فهد العربيد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص 256.

- يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية منفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.
- تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية، ومعلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة[1].

والجدول التالي يبين لنا بعض محتويات الأنشطة:

الجدول رقم 12: محتويات بعض الأنشطة

طبيعـــة النشـــاط	المحتـــــوى
إدارة الإنتاج	تخطيط الأعمال التجارية، تحميل الحسابات، مراقبة الورشات ومراقبة الإنتاج
تدفق المواد اللوجيستية	نشاط التخزين، التوزيع، المناولة و التعبئة
تطوير وصيانة المنتجات	تعريف الأنشطة، تصميم و تطوير و إنتاج المنتج وصيانة الوصف التقني
تطوير وصيانة العملية الصناعية	التخطيط و التصنيع
إدارة الجودة	تنفيذ أنشطة وإجراءات الرصد ونظم مراقبة الجودة

Source : Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, P 263.

يبين لنا هذا الجدول طبيعة بعض الأنشطة ومحتوى كل نشاط، فمثلا نشاط الإنتاج وتدفق المواد يخص مختلف الأنشطة المتعلقة بالإنتاج كنشاط تصميم المنتجات، نشاط الفحص، نشاط التعبئة، نشاط الشحن، نشاط التخزين، نشاط مراقبة الورشات، والتي تستند إلى مسببات مثل كمية الإنتاج، الأوامر الهندسية، عدد مرات الفحص، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد مرات التخزين، عدد مرات المراقبة، ونجد أيضا نشاط التطوير ونشاط صيانة المنتجات ونشاط صيانة العملية الصناعية ونشاط إدارة الجودة، والتي تستند إلى مسببات مثل عدد مرات الفحص التقني، عدد عمال الأمن الصناعي، عدد عمال الصيانة، عدد مرات الفحص ومراقبة الجودة.

2. **قياس تكلفة كل نشاط**: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة[2]. وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي

[1]- سعاد معاليم، مرجع سابق، ص ص72-73.

[2]- ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 699.

لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط[1].

3. **تحديد مراكز النشاط**: يرتبط مفهوم مركز التحليل بفكرة تجزئة (تفتيت) المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة المتعددة المكملة لبعضها البعض والتي تسعى في إطار التعامل إلى تحقيق الأهداف المرسومة، ومن وجهة نظر تكاليفية، فإن مركز التحليل هو عبارة عن مركز تجميع فعلي للتكاليف المحققة ضمن نشاط معين[2].

كما يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز[3].

إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتوج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتوج كلية مثلا: 50 دج، أو أن يتم تجزئتها 30 دج لنشاط التصنيع و20 دج لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل[4].

الفرع الثاني: مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

حسب (على أساس) النشاط يقوم مديرو العمليات ومحللو التكلفة بتحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة وإجمالي التكلفة لكل نشاط على مستوى الإنتاج أو مستوى دقة الإنتاج، والأسلوب الأساسي لتقييم مسبب التكلفة، ويطبق في حالة نظم التكلفة على أساس النشاط، وهذه النظم تشمل عددا كبيرا من مسببات التكلفة، وتركز على العلاقات في المدى الطويل بين مسبب التكلفة والتكلفة، ويركز المدى الطويل على الوسائل التي تكون فيها التكاليف هي المتغيرات، وتعطي علاقة أقوى للسبب والتأثير فيها بين مسبب التكلفة والتكلفة المتعلقة بها، وهكذا سوف يشمل قاعدة البيانات عن تقدير لمعدلات مسببات التكلفة والتي تشمل بيانات تغطي فترة زمنية طويلة، فإذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة لقياس السبب ذات تأثير قصير، تكون

---

[1] - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 28 .

[2] - أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 256.

[3] -زينات محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 397.

[4] -إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 171.

العلاقة بين التغيرات في مسبب التكلفة والتغيرات في التكلفة ضعيفة، وذلك لأنه قد تم أخد عدة أنواع تكاليف كوحدة واحدة ، وبالتالي فهي ثابتة في المدى القصير، بينما يختلف مستوى النشاط[1].

التعريف الأول: "مسبب التكلفة هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة، فهو الرابط بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف موضوع التكلفة، كما أنه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط"[2].

التعريف الثاني: "ويعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، ومن خلال التطبيق العملي توفر مسببات التكلفة جزء من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها، وحتى يتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة، بحيث ينطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، وأحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها (مسببات التكلفة البديلة)، وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة"[3].

الجدول رقم 13: أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج.	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع الصيانة والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا.	ساعات الآلات. ساعات العمل. عدد وحدات المخرجات.	تكاليف القوة المحركة. تكاليف الصيانة. تكاليف العمل. جهات صناعية. الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات والمعدات. إستهلاك معدات الصيانة.

[1]– ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006، ص ص209-210.

[2] –إبراهيم فرزيزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005، ص 66.

[3] – أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80.

دفعات الإنتاج (الأوامر).	إعداد أوامر الشراء. إعداد أوامر الإنتاج. تهيئة معدات للعمل. مناولة المواد.	عدد الأوامر المصدرة. عدد مرات استلام المواد. عدد أوامر الإنتاج. كمية المواد المناولة. عدد مرات التوقف. ساعات التوقف.	تكاليف إمساك السجلات. المهمات المستخدمة. تكاليف توقف العمل. تكلفة العمل في مناولة المواد. استهلاك الأدوات المكتبية. معدات مناولة المواد .
المنتـــج.	فحص الجودة. اختبار المنتج. إدارة مخزون الأجزاء. تصميم المنتج. التشغيل الخاص (عمل وآلات).	عدد مرات الفحص. ساعات زمن الفحص. عدد الاختبارات. ساعات زمن الاختبارات. عدد أنواع الأجزاء. ساعات زمن التشغيل ساعات زمن التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.	تكاليف رقابة الجودة. تكاليف معدات الاختبار. تكاليف إدارة الأجزاء. تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء. تكاليف هندسة المنتج. تكاليف التصميم. استهلاك الآلات والمعدات المتخصصة.
التسهيلات.	المصنع بصفة عامة. أشغال المباني. إدارة الأفراد والتدريب.	ساعات عمل الآلات. ساعات العمل. عدد العمال. عدد ساعات التدريب.	مرتبات إدارة المصنع. استهلاك المباني. العوائد والتأمين. تكاليف إدارة الأفراد. تسهيلات الخدمات الطبية.

المصدر: كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص360-361.

من خلال هذا الجدول تم تقسيم مستوى النشاط إلى أربعة مستويات، حيث نجد في المستوى الأول نشاط وحدة المنتج المتعلق بمراكز الأنشطة المرتبطة بالآلات والعمل، وتم استخراج مختلف التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات كساعات الآلات، ساعات يد عاملة، عدد وحدات المخرجات.

ثم نجد في المستوى الثاني نشاط دفعات الإنتاج (الأوامر) المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بإعداد الأوامر والتهيئة والمناولة، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل: عدد الأوامر المصدرة، عدد مرات الاستلام، عدد مرات التوقف، كمية المواد المناولة، عدد أوامر الإنتاج، ساعات التوقف.

ثم نجد في المستوى الثالث نشاط المنتج المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بفحص الجودة واختبار وتصميم المنتج وإدارة مخزون الأجزاء وعمل الآلات، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل: عدد مرات الفحص، زمن الفحص، عدد الاختبارات، زمن الاختبارات، عدد أنواع الأجزاء، زمن التشغيل، زمن التصميم، عدد أوامر التغيير الهندسي.

ثم نجد في المستوى الرابع نشاط التسهيلات المتعلق بمراكز الأنشطة المرتبطة بالمصنع بصفة عامة وأشغال المباني وإدارة الأفراد والتدريب، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل: ساعات عمل الآلات، ساعات العمل، عدد العمال، عدد ساعات التدريب.

الفرع الثالث: تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). حسب المعادلة التالية[1]:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التحميل}}$$

الفرع الرابع: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

ويتم تحميل المنتوج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يحمل المنتوج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة[2].

---

[1]- ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 700.

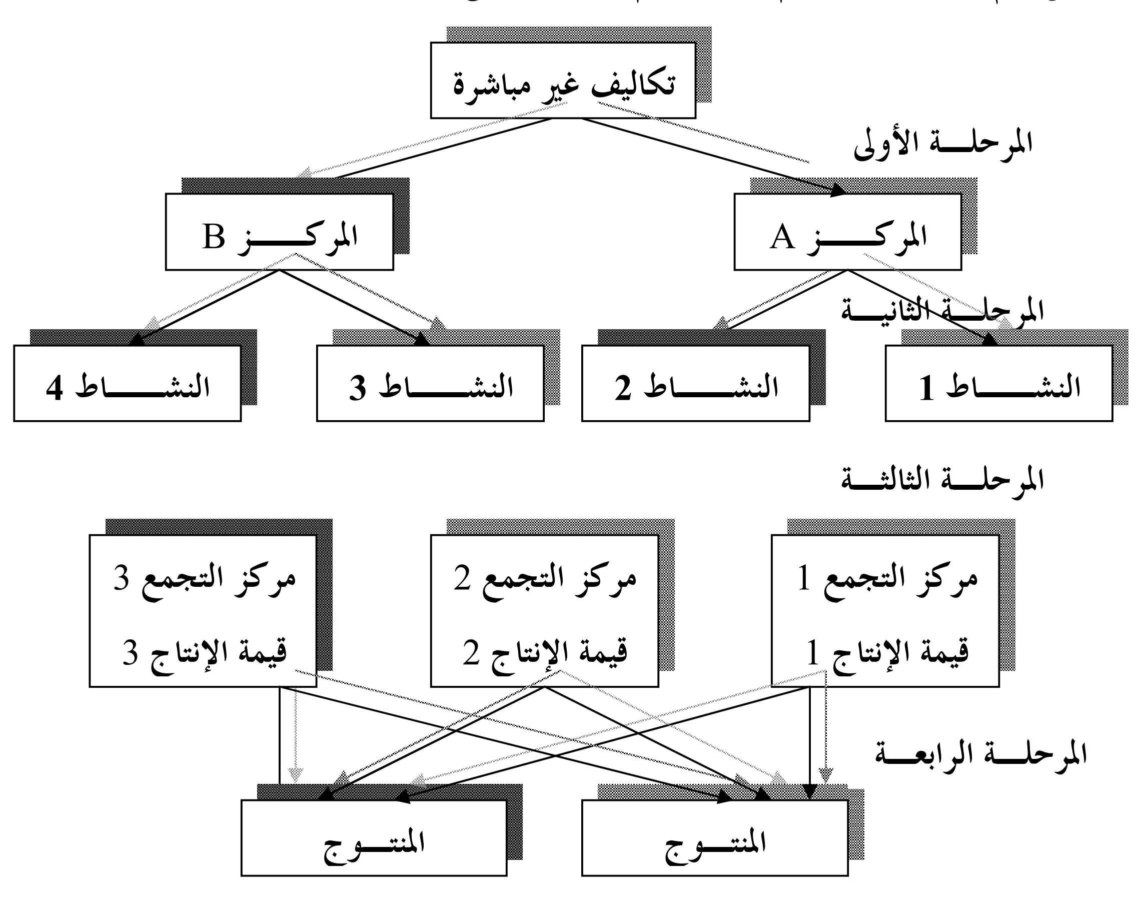
[2] -اليزيد ساحري، مرجع سابق، ص 56.

يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع[1].

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء[2].

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكلين التاليين:

الشكل رقم 06: المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"



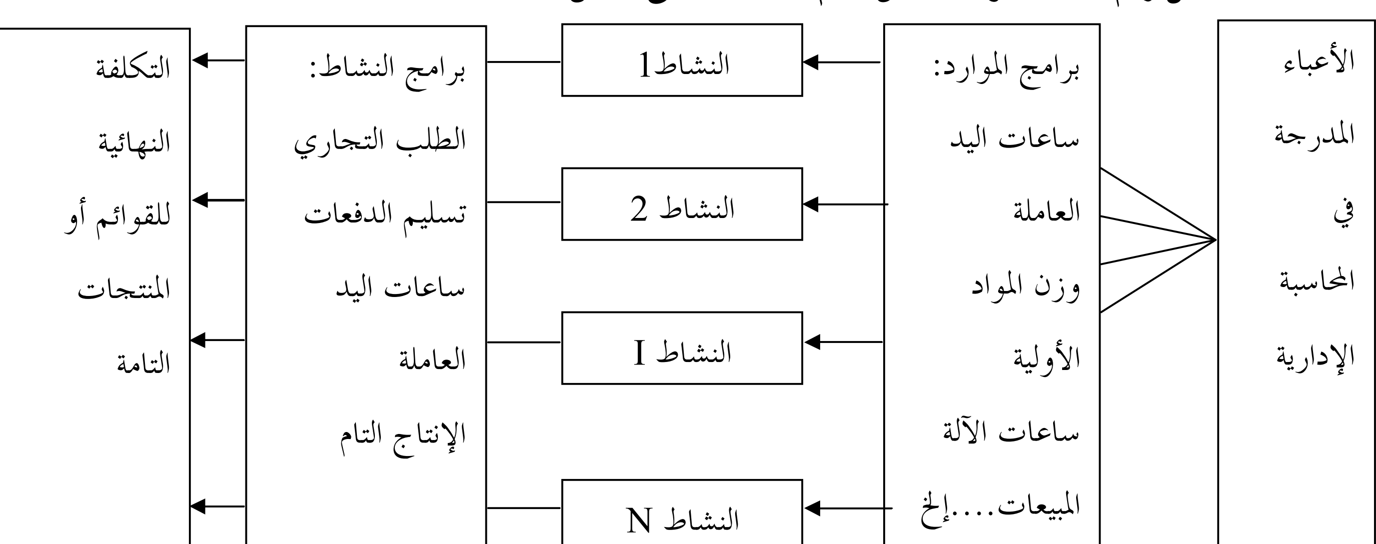
[1] - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33 .

[2] - كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 351.

La source : Thierry Cuyaubère et Jacque MULLER, Contrôle de Gestion, groupe revue Fiduciaire, Epreuve n° 7, DECF, Paris, 6e édition, 2002, P 165.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الخطوات التي يمر بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تطبيقه، حيث يتم تحديد التكاليف غير المباشرة الخاصة بالأنشطة ومراكز الأنشطة وتحديد التكلفة الخاصة بكل نشاط، ثم يتم تجميع الأنشطة في مراكز التجميع والتي بدورها تضم نشاط أو عدة أنشطة، ثم تحميلها على المنتجات وفق مسببات التكلفة لكل نشاط.

الشكل رقم 07: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"



La source: Emmanuelle Cargnello CHARLES et autres, Comptabilité Analytique de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P 218.

من خلال هذا الشكل تتضح لنا الخطوات التي يتم من خلالها إعداد نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تبدأ بتحديد الأنشطة ومختلف تكاليفها والمراكز المتعلقة بها، وإسقاط هذه التكاليف على المنتجات وفق مسببات كالطلب التجاري، تسليم الدفعات وغيرها، ليتم في الأخير الحصول على تكلفة المنتوج.

المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف[1]. ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق

[1] – هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص42.

الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية[1].

وعلى الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام[2]، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس العلاقة السببية لتغطية التكاليف غير المباشرة، والمشكلة هو صعوبة تحديد مسببات التكلفة[3].

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لا يأتي عن التحليل المحاسبي الذي تقترحه المؤسسة، والذي بدوره يعتبر ثقيلا مثل الطرق التي تقوم على الوحدات المباعة، بل تأتي من المفهوم الذي ينص على أن المؤسسة عبارة عن مسار مستمر مع علاقات الزبائن، الموردين، نهايته هو تقديم أحسن خدمة للزبون[4].

الفرع الأول : مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:

1. التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي[5].
2. استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة[6].
3. يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.
4. يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

---

[1] – عصام فهد العربيد، مرجع سابق، ص208.

[2] –زينات محمد محرم وآخرون، مر جع سابق، ص 408.

[3]– Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008, P 03.

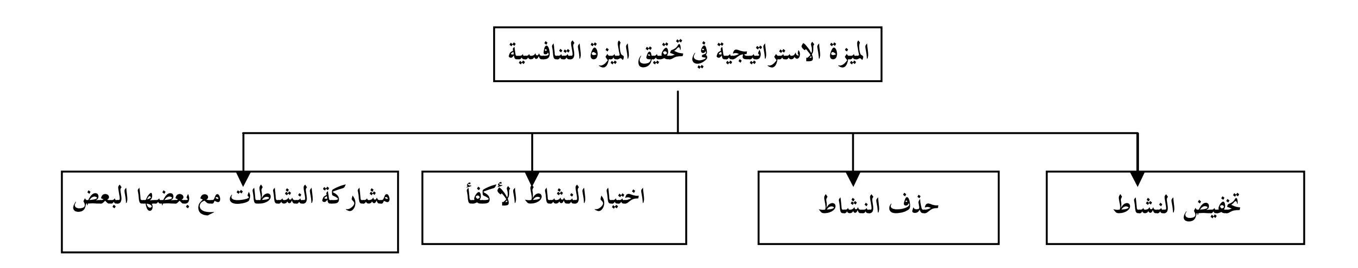
[4] - Alan Van BOCKSTAEL, Le Contrôle de Gestion, édition d'Organisation, Paris, 1998, P 207.

[5]- أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 212.

[6]– عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 122 .

5. يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية لابد من إتباع أربعة أساليب وهي موضحة في الشكل التالي[1]:

الشكل رقم 08: أساليب تحقيق الميزة الاستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 183.

6. يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية[2].

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في:

1. إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام[3].

2. إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على

---

[1]- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص ص181-182.

[2]- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص43.

[3]- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 187.

الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك[1].

3. إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها[2].

4. لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة[3].

5. من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد[4].

6. للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة[5].

المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في المؤسسة، شأنها شأن تجديد المنتوج، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتوج المناسب بالسعر المناسب.

يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتوج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتوج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ومن ثم فإن تطوير المنتوج تبعا لهذا المدخل يتم في محيط فيه كل من السعر والتكلفة المسموح بها لمركبات المنتوج معروفا.

وخلافا للطريقة التقليدية للتسعير على أساس التكلفة، يحاول مدخل التكلفة المستهدفة أن يعالج مسألة التسعير بإدخال سعر المنتوج في الصورة قبل أن يتم تصميمه ووضع النماذج الأولية له، وبذلك تحريك التكلفة مبكرا في مرحلة تطوير المنتوج، حيث يتم اشتقاق التكلفة المسموح بها للمنتوج بعد القيام بدراسة للسوق من أجل معرفة السعر الذي تستعد حصة السوق لدفعه مقابل المنتوج المطلوب بالخصائص المحددة، ثم طرح هامش

---

[1]- أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص213.

[2]- زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

[3]- عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 123.

[4]- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص44.

[5]- Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, 5e édition, Paris, 2007, P134.

الربح المرغوب والذي حددته الإدارة من هذا السعر المقدر لاشتقاق أعظم تكلفة وحدوية مستهدفة، بعدها يتم مقارنة هذه التكلفة بالتكلفة المتوقعة للمنتوج، فإذا كانت هذه الأخيرة أكبر من المستهدفة يكون للمؤسسة عدة خيارات، أولها تخفيض التكاليف وفي هذه الحالة يمكن أن يتغير تصميم المنتوج والخيار الآخر هو أن تقبل المؤسسة هامش ربح أقل من المرغوب فيه، أو التخلي عن هذا المنتوج، وإن الهدف من استعمال نظام التكلفة المستهدفة هو تطوير المنتوج وتحديد سعر البيع والربح المرغوب، ثم يتم اشتقاق التكاليف المسموح بها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى حذف (استبعاد) التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتوج.

وسوف نقوم في هذا المطلب بدراسة مختلف المفاهيم العامة لهذا النظام وذلك من خلال إعطاء المفهوم التطور، المبادئ، الخصائص.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أن القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يتبقى أمامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشدا لها أثناء عملية تصميم المنتج، ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج، وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمرا مشجعا[1].

التعريف الأول: "التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أوالخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف"[2].

التعريف الثاني: "يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف – ربح الوحدة المستهدف"[3].

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن:

التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع – العائد (الأرباح المستهدفة).

---

[1]- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط4، 2007، ص375.

[2]- ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص475.

[3]- أيمن الشنطي وعامر الأشقر، مرجع سابق، ص335.

الفرع الثاني: أصل نظام التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات الستينيات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينيات، كما بذلت مجهودات كبيرة لنقلها إلى المؤسسات الغربية، وقد حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة، ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيق التكلفة المستهدفة، وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة فإن أغلبها تناولت البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها لفهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية، ويمكن أن يكون سبب هذا الفهم الخاطئ هو التعرض المحدود لبعض الكتاب لهذا المدخل في اليابان.

وتؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان حيث استخدمت مؤسسة "TOYOTA" الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963، ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر سنوات الثمانينيات.

ومع ذلك بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية، فخلال هذه الفترة أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتوج المرغوبة وتدنية تكاليفه في آن واحد، وعرفت هذه التقنية بهندسة القيمة (تحليل القيمة)، والتي استخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان، وفي سنوات الستينيات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتوج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتوج. وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka Kikaku" في مؤسسة TOYOTA سنة 1963. غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، وقد تم فيما بعد ترجمة المصطلح "Genka Kikaku" إلى "Target costing" وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم.

وقد قام Rosler سنة 1996 ببحث لمعرفة كيفية اشتقاق مصطلح "Target costing" من اللغة اليابانية، حيث تم الاجتماع السنوي لجمعية التكاليف اليابانية "Japan cost Society" سنه 1995 على وضع الاسم الرسمي" Target cost management "وهو إدارة التكلفة المستهدفة[1].

[1]- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007، ص ص37-38.

الفرع الثالث: تطور التكلفة المستهدفة

ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات عند مؤسسة "TOYOTA" اليابانية، وتطورت في بداية السبعينات في اليابان وقد تم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر، وقد ذكر "Katoy" و" Boer. G"، و" Chow.w" أن التحقيق الذي تم في اليابان سنتي 1991 – 1992 أظهر أن التكلفة المستهدفة أصبحت المعيار الأساسي في اليابان في كل مؤسسات السيارات تقريبا من خلال عشرين سنة، كما أن 80% من مؤسسات قطاعات التجهيز، البناء الإلكتروني، الإلكترونيك، تطبق التكلفة المستهدفة.

نشر أول مرجع حول إدارة التكلفة المستهدفة سنة 1977 من قبل "Tanaka"وبعدها ظهرت العديد من المنشورات حول الموضوع في مطلع التسعينات.

وكان"Hiromoto" أول من كتب حول التقنية بالانجليزية سنة 1988، تبعه بعد ذلك "Sakura" سنة 1989، وبعدها صدرت الدراسة المقارنة بين المؤسسات اليابانية والأوربية "yoshikaw,t "، " Innes. J "و" Mitchell. F " سنة 1989.

بعد ذلك وفي سنوات التسعينات ظهر عدد من المقالات التي تعرض تطبيق الطريقة اليابانية بتعمق أكثر وذلك بعرضها بشكل رئيسي لتطبيقات التكلفة المستهدفة في مؤسسات يابانية.

وقد أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة بإدارة التكلفة المستهدفة (1992-1994) .

وقد قام المجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين (CAM-I) بتشكيل فريق عمل أوروبي يهتم بطريقة التكلفة المستهدفة، وكلفت الأستاذ "Horvath" سنة 1993 ببحث ببليوغرافي منظم في المجال (باليابانية، الانجليزية، الألمانية، الفرنسية)، وقد انتشرت التكلفة المستهدفة بشكل فعلي في الكتابات الفرنسية بين سنة (1993-1995) بداية من مقالات"Deglaire J- N" و"Dumorest- L"(1993)، "Horvath" (1995)، و"Lorino- P " (1994).

وفي النصف الثاني من سنوات التسعينات كانت التكلفة المستهدفة موضوعا لكتابين يعتبران من بين أهم المراجع لمراقبة التسيير هما: كتاب التكلفة المستهدفة: أقصى مانتهى إليه العلم إلى استراتيجية إدارة التكلفة "Target costing: the next frontier in strategy cost management" لـــ "(1996) Ansari& Bell. J" والذي يأخذ بعين الاعتبار خبرات وطرق تفكير "CAM. I". وكتاب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة "Target costing and value engineering" لـــ "Copper. R &

"Slagmulder. B" سنة (1997) اللذان سمحا بالإشارة إلى الطريقة من خلال دراسة سبع حالات يابانية مطبقة للتكلفة المستهدفة جمعها "Cooper"[1].

الفرع الرابع: مبادئ التكلفة المستهدفة

تتحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتوج والعملية الإنتاجية، وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتوج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتوج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات والقرارات الاستثمارية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتوج، وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي[2]:

1. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

2. **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتوج والعمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتوج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتوج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

4. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المؤسسة، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

5. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

6. **إدماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

---

[1]- راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص39-41.

[2]-Laurent RAVIGNON, Op-Cit, P P 12-13.

الفرع الخامس: خصائص التكلفة المستهدفة

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها[1]:

1. عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما.

2. تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

3. أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.

4. أن تحليل هندسة القيمة المستخدمة لتخفيض التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى القيمة، مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي تطلبها العميل، وبذلك يتم إنتاج منتج جديد بأعلى جودة ممكنة، وبأقل تكلفة ممكنة، وهي عوامل نجاح المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر.

5. أن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى كل الأنشطة في المؤسسات ككل، وليس على عمليات الإنتاج فقط، بمعنى أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساسا مثل أنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، وبذلك يمكن تخفيض التكاليف بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات، وبذلك تنتفع المؤسسة ككل من خلال تخفيض التكلفة في المجالات غير الإنتاجية.

6. وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي، حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة

ترجع العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة إلى عوامل خاصة بالسوق وأخرى خاصة بالمنتوج وعوامل على مستوى المركبات، وسنتناولها فيما يلي.

1. **العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:** يمكن إجمال هذه العوامل في عنصرين أساسيين هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل.

---

[1]- أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص107-108.

أ– كثافة المنافسة: تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والمتمثلة في السعر، الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتوجات أكثر ضيقا ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة، الجودة والوظيفية لتفادي إنتاج منتوجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها، وهنا تظهر أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي توجهه المؤسسة إلى مصممي منتوجاتها ومورديها، وبذلك تقليص نسبة الخطأ ورفع احتمال أن تكون المنتوجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها.

ب– طبيعة العميل: يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتوج، وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.

– درجة وعي العميل: تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة ووظيفية المنتوجات المنافسة، حيث أن العميل الواعي على معرفة عالية بمعروضات المنتوجات المتوفرة ويمكنه اكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتوجات التي تشبع احتياجاته بشكل أفضل، وكنتيجة لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعيا كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتوجات أكثر ضيقا بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة تطبيق التكلفة المستهدفة.

– **معدل تغير متطلبات العميل:** يعتبر معدل تغير متطلبات العميل أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة وذلك لأنه يؤثر على هيكلة منطقة بقاء المنتوج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت، وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق المنتوج مما يجعل ضمان كون المنتوج الجديد داخل منطقة بقائه عند إطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيئا، وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، لأنها تعمل على رفع احتمال أن تعكس تصاميم المنتوجات الجديدة تفضيلات العملاء عند إطلاقها.

– **مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:** يحدد مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار المجهودات المبذولة في تحاليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة أو لا، فكلما كانت درجة الإدراك مرتفعة كلما أصبح من المفيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، أما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية

المتعلقة بالمنتوج فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر إطلاق منتوجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

2. **العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج**: يتمثل العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج في استراتيجية المنتوج وخصائصه، حيث يساعد هذان العاملان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها.

أ– استراتيجية المنتوج: تعتبر استراتيجية المنتوج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتوجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

يؤثر عدد المنتوجات على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتوج، لذلك كلما زاد عدد المنتوجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة باستثناء الاختلافات الطفيفة كاللون كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة، إضافة إلى ذلك، تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تعديل عدد المنتوجات التي تنتجها وبالمثل، يعتبر تكرار تجديد تصميم المنتوجات مهما لأنه يحدد تكرار إطلاق منتوجات جديدة. وكلما ارتفع معدل إدخال منتوجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، أما بالنسبة لدرجة التجديد فيقصد بها إن كانت المنتوجات جديدة تماما أم أنها مشابهة لمنتوجات موجودة، فإذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن مكاسب التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتوجات المشابهة التي يمكن الاعتماد عليها، وكلما ارتفعت درجة التجديد كلما قلت المكاسب المحققة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة يبنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية ولا حتى معلومات تاريخية عن العملاء، المنافسين والموردين.

ب– خصائص المنتوج: تشمل خصائص المنتوج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في: تعقيد المنتوج، ضخامة الاستثمارات التسبيقية والمدة اللازمة لتطوير المنتوج.

– **تعقيد المنتوج**: يقصد بتعقيد المنتوج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها، وتحدد درجة تعقيد المنتوج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتوجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطـ. أما فيما يخص المنتوجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلا، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيدا.

– **ضخامة الاستثمارات التسبيقية**: أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات التسبيقية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتوج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتوجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتوجات ذات استثمارات تسبيقية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتوجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتوج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.

– **المدة اللازمة لتطوير المنتوج**: يقصد بها الفترة الممتدة من تصميم المنتوج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتوج جديد .وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتوج عند إطلاقه، فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيدا وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

3. **العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات**: يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكلفة المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية: درجة التكامل الأفقي، القوة اتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين.

أ– درجة التكامل الأفقي: المؤسسات المتكاملة أفقيا تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتوجاتها من مصادر خارجية، فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات وذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين حيث أن هؤلاء لا يمونون فقط نسبة كبيرة من منتوجات المؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.

ب– القوة اتجاه أغلبية الموردين: إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتوجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

ج- طبيعة علاقات الموردين: كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاونا كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية، إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

د- الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة: يمكن أن يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي حتما إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها أن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات أساسية في كل المؤسسة. حيث نرى أنها مدعمة كلها بفلسفة التكلفة المستهدفة، وغالبا ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة[1].

المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديثة، وهذا الآن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة.

أي: التكلفة المستهدفة= سعر البيع – هامش الربح.

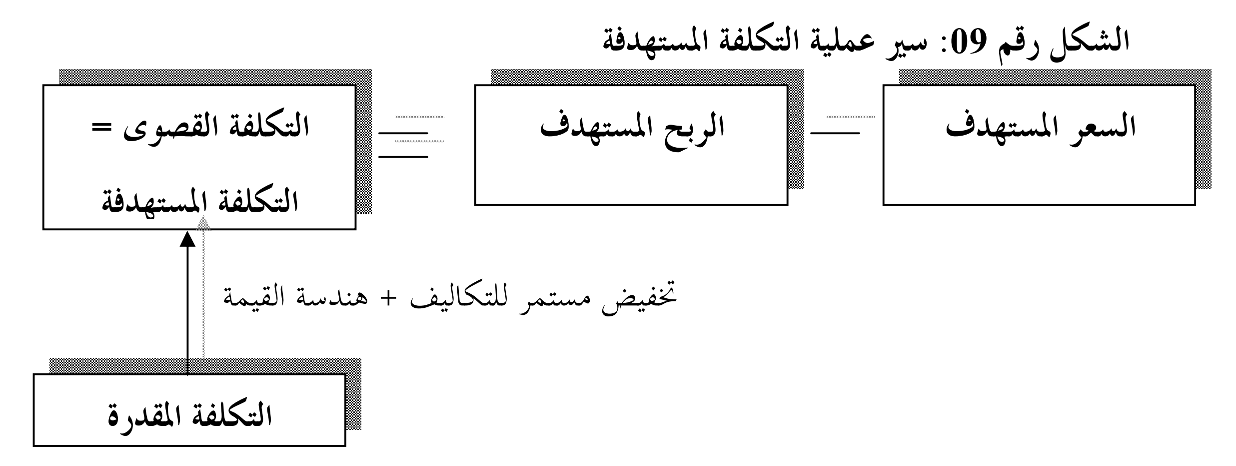
فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف والذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسة، أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج[2].

---

[1] – راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص50-55.

[2] - طوايبية أحمد، مرجع سابق، ص146.

الشكل رقم 09: سير عملية التكلفة المستهدفة



La Source: Claude ALAZARD & Sabine SIPARI, contrôle de gestion manuel et applications, 5e édition, DUNOD, Paris, 2000, P 633.

ومن خلال الشكل نحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقا لما يلي:

1. **تحديد سعر البيع المستهدف**: يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناءا على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

2. **تحديد الربح المستهدف**: يعد الخطوة الثانية بناءا على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

3. **تحديد التكلفة المستهدفة**: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة[1].

4. **تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة**: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة[2].

---

[1] – أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 96.

[2] – أيمن الشنطي وآخرون، مرجع سابق، ص 335 .

المطلب الرابع: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:

الفرع الأول: مزايا نظام التكلفة المستهدفة

تتحدد وتتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها مايلي[1]:

1. تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
2. تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
3. يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
4. كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي(جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
5. كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتوج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
6. يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتوج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتوج موجهة نحو السوق والربح.
7. تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: عيوب نظام التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضا منها فيما يلي[2]:

---

[1] – راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص59-60.

[2]– راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص60-61.

1. تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

2. عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.

3. يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.

4. عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيدا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتوج.

5. يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

6. هناك مشكل آخر أيضا يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

7. مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتوج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

8. مجدت الكثير من المؤلّفات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة، إلا أنه واستنادا لأبحاث يابانية مازال يلاحظ لحد الآن نشوء مشاكل من استعمالها، وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا بقي أداء بعض المؤسسات أقل من أداء مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة؟

ويمكن أن يفسر ذلك بأن التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير الاستراتيجية الطويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة، فعلى الرغم من أن المؤلفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب، إلا أن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيدا.

المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة الأخرى لتخفيض التكاليف

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى عدة أنظمة ساهمت في تخفيض التكاليف وتعظيم هامش الربح حيث قسمنا هذا المبحث إلى أربعة مطالب، أما المطلب الأول سوف نقوم بتخصيصه لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، والمطلب الثاني سوف نقوم بإبراز دور نظام أسعار التحويل (التنازل) فيما بين الأقسام في تحقيق هامش الربح على مستوى المؤسسة الأم وعلى الفروع وعلى مدى تخفيض التكاليف، أما المطلب الثالث سوف نقف عند نظام الإنتاج في الموعد بالضبط ودور هذا النظام في تخفيض تكاليف المخزن، أما المطلب الرابع سوف نتطرق إلى الحديث عن نظام إدارة الجودة الشاملة.

المطلب الأول: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة بمثابة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاما متكاملا لسير المؤسسة مبنيا على أسس واحدة، حيث يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الأداة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM* من حيث اعتباره مصدرا رئيسيا للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، وفي نفس الوقت يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، لذلك يجب مراعاة الانسجام بين هذين النظامين، حيث يتم وضع وتصميم النظامين في مرة واحدة وكل منهما مستقل عن الآخر وهذا كله من أجل تحقيق أقصى حد للأداء الجيد[1].

واعتمادا على بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" وتحليل الأنشطة يمكن للإدارة الإستفادة من هذه البيانات في عدة مجالات، فقد أوضح العديد من الخبراء أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" نظام للمؤسسة فرضته الاستراتيجية تخفيض التكاليف مما يحقق لها ميزة تنافسية، وقد بين "Porter" أن تخفيض التكاليف مهم أيضا في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يهتم بالأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج، فبالجمع والإبلاغ عن الأنشطة المهمة من الممكن فهم إدارة التكلفة بكفاءة، ولذلك ظهر نظام يسمى "نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM*" الذي يعتمد بشكل مباشر على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

---

*- **ABM**: **A**ctivity **B**ased **M**anagement

[1]- Philippe DENERRIPON, Création par activités – Activity Based management, expert media, Paris, P53.

*- **ABCM**: **A**ctivities **B**ased **C**osting **M**anagement

"ABC" في اتخاذ القرارات، إلا أن هدفها هو إدارة الأنشطة بدلا من إدارة التكلفة، أي بمعنى إدارة القوى التي تسبب الأنشطة سيتم من خلاله إدارة التكلفة في المدى الطويل[1].

إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تسمح للمسيرين على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة بالتقويم بصفة استراتيجية لآثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج بالنسبة لاستراتيجية المفاضلة وتجزئة السوق[2].

الفرع الأول: تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة

يعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM على أنه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لإرضاء الزبون وتحسين الربحية". وقد عرفها "Hilton" بنفس الأسلوب، أما "Maher" فقد عرفها بأنها: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فنجد أن ABCM أساسا قائما على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية"[3].

يهدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ليعاد النظر في تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الاستراتيجية والتنافسية، وبالتالي فهي تركز على إدارة الأنشطة لأغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العميل والربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة، فذلك النظام يعتبر مفيد للمؤسسات في مجال استراتيجية المنتج وتغير المنتج وإدارة التكلفة، ويتضمن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تحليل مسبب التكلفة وتحليل النشاط وقياس الأداء، وإن هذا النظام يعد المصدر الرئيسي للمعلومات، وفي ظل استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة فإن كل من الرقابة على التكلفة والقيمة المستلمة عن طريق العميل تمثل اعتبارات هامة[4].

وقد كان الهدف من تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في بداية الأمر هو الحصول على تكاليف دقيقة للمنتوجات أو الخدمات، لكن سرعان ما اتضح لمستعمليها أنه من الممكن توسيعها لتصبح أكثر من مجرد طريقة لتحديد تكلفة المنتوج، وإنما لتصبح نوعا من ممارسات إدارة التكلفة، ويستعمل مصطلح الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" أو إدارة التكاليف على أساس الأنشطة "ABCM" للتعبير عن ممارسات إدارة التكلفة لنظام ABC.

---

[1]- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص31.

[2]- درحمون هلال، مرجع سابق، ص 263.

[3]- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

[4]- محمد زرواطي، الإتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص ص71-72.

إن الفكرة الأساسية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة تقوم على حقيقة مفادها أنه يمكن الوصول إلى النجاعة في العمل الذي يقوم به عن طريق الطريقة التي أنجزنا به، أي بواسطة التحكم في قيادة الأنشطة والتحكم في المزج بينهما خلال مسار العملية الإنتاجية[1].

نظام الإدارة على أساس الأنشطة يقترح تقريب أكبر شيء ممكن لمتابعة التكاليف، ومسار الإنتاج من أجل تسهيل التحاليل (البحث على العوامل المؤثرة في مستويات الأعباء) والتخصيصات، بحيث تنص مبادئ هذه النظام على:

- تحديد من أجل كل عنصر نفقة لوحدها، ومشتركة مع مركز المسؤولية.
- طبيعة النفقة والنشاط هذه تشكل قاعدة التحليل الأقرب للحقيقة المادية[2].

الفرع الثاني: مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM"

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" ثلاث مراحل، وهي المراحل الثلاثة الأولى من المراحل الأربعة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC". وتتمثل فيما يلي:

1. التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.
2. تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة.
3. تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.

وبذلك يمكن للمؤسسات أن تهمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتوجات وتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتوج على أساس النشاط، كما يمكنها تصميم نظام على أساس النشاط يجمع ما بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" و التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلا أنه يجب الإشارة إلى أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" يتطلب فقط المراحل الثلاثة الأولى.

كما يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" على إدارة الأعمال على أساس الأنشطة التي تشكل المؤسسة، حيث تقوم على منطق أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف وبذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل، ويتمثل هدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" في التمكن من إشباع حاجيات العملاء مقابل استهلاك أقل لموارد المؤسسة، وإضافة إلى توفير معلومات عن الأنشطة المنجزة يوفر نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة، سبب القيام بها وكيفية انجازها بشكل أفضل.

---

[1]- Philippe LORINO, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les Activités, Ed Pound, Paris, 1991, P41.
[2]- Philippe LORINO, Méthodes et pratique de la performance le pilotage par les processus et les compétences, Edition d'organisation, Paris, 3e édition, 2003, P188.

قبل ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" لم تكن معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها، وقد مكنت معرفة تكلفة الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة المرتفعة التكلفة وإعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من إمكانية إلغائها أو أدائها بكفاءة أفضل، وقد وجدت عدة مؤسسات أنه من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة لتحديد وتمييز القدرة على تخفيض التكلفة[1].

الفرع الثالث: الفرق بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعرف بأنه المنهجية التي تدبر التكلفة والأداء الجيد من الأنشطة والموارد والأشياء من حيث التكلفة على وجه التحديد، يتم تعيين موارد للأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية (مسببات التكلفة) من حيث التكلفة لكل نشاط.

أما الإدارة على أساس الأنشطة فيركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC[2].

يختلف هدف النظامان فيما يلي[3]:

ينسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" الموارد للأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج.

موارد ← أنشطة ← تكلفة المنتج (الهدف).

بينما ينسب نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة.

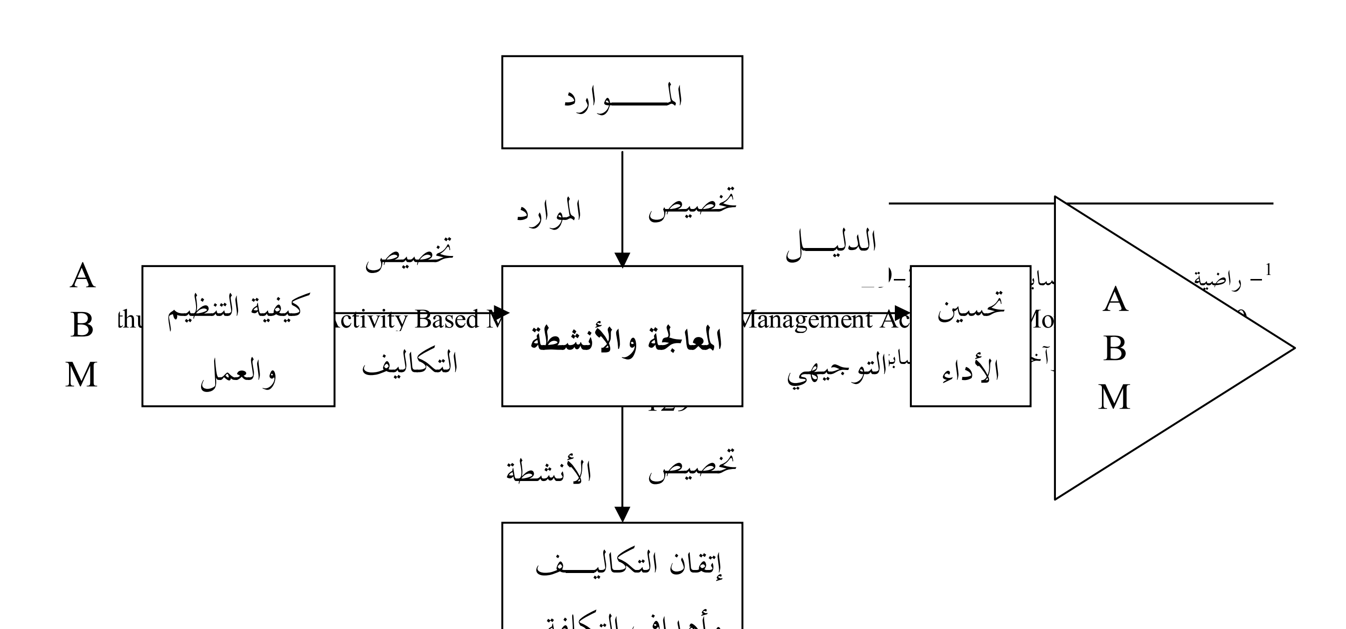
موارد ← أنشطة ← تقييم الأنشطة (الهدف).

إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين النظامين، وسوف نقوم بتوضيح التداخل بينهما.

الفرع الرابع: العلاقة بين نظامي ABC و ABM.

سوف نقوم بإبراز التداخل بين هذين النظامين من خلال الشكلين التاليين:

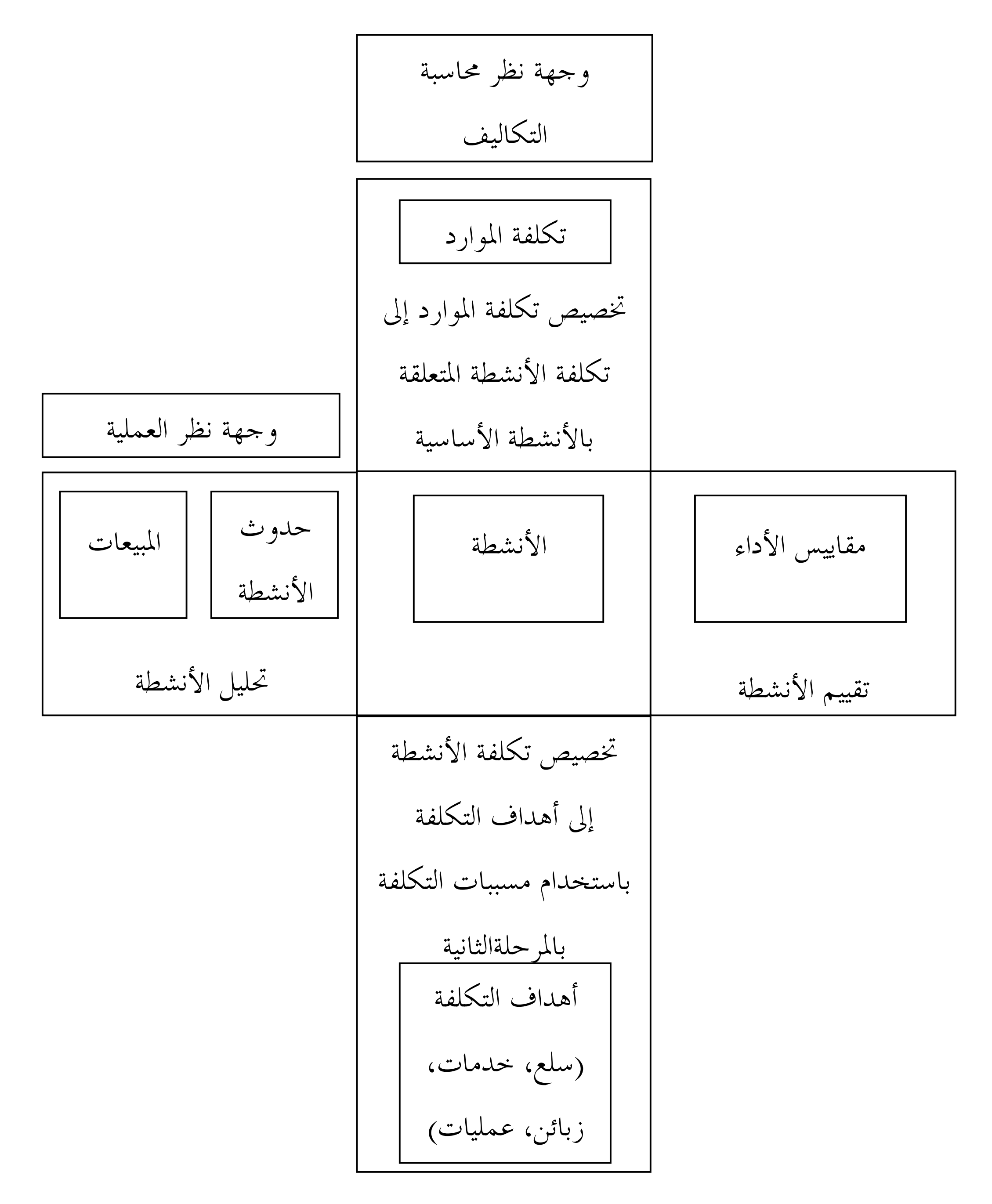
الشكل رقم 10: مخطط شامل حول نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة



La Source: Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008, P 16.

من خلال الشكل نستنتج أن وجه التداخل هو تخصيص الموارد على الأنشطة، أي أنه وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة من أجل تحسين الأداء وتقييم الأنشطة، أما في نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة وفق مسببات من أجل تحديد تكلفة المنتج.

الشكل رقم 11: التداخل بين نظامي ABC/ABM.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 32.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن من وجهة نظر محاسبة التكاليف أو من وجهة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد إلى تكلفة الأنشطة الأساسية، ثم يتم تخصيص هذه الأخيرة على المنتجات باستعمال مسببات التكلفة، أما من وجهة نظر العملية أو من وجهة نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة وذلك من أجل تحليلها وتقييمها، أما وجه التداخل بينهما فإن كل منهما يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة، ويعتبر كل نظام منهما مكملا للآخر.

المطلب الثاني: نظام أسعار التحويل (التنازل)

تمثل مشكلة تسعير الخدمات والمنتجات الوسيطة المحولة بين الأقسام الداخلية للمؤسسة المشكلة الأساسية لعملية تقيم أداء تلك الأقسام خاصة في المؤسسات التي تأخذ بمفهوم اللامركزية والتي غالبا ما تجد مثل هذا التعامل الداخلي في المنتجات والخدمات فيما بين الأقسام بعضها البعض، أي أن بعض أو كل مخرجات أحد الأقسام تعد المادة الخام للمدخلات لقسم أو أقسام أخرى، وهكذا حتى يتم المنتج النهائي ويتم تصريفه خارج المؤسسة ككل، وسوف يتم التساؤل عن القيمة الواجب استخدامها في تسجيل هذا التحويل للمنتجات والخدمات فيما بين الأقسام الداخلية للمؤسسة[1].

وتظهر مشكلة التسعير الداخلي في المؤسسات التي تطبق اللامركزية في اتخاذ القرارات على نطاق واسع حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى قطاعات أو أقسام تسمى مراكز مسؤولية، وتعمل هذه المراكز باستقلالية كافية لإتخاذ قرارات الشراء و البيع الخاصة بعمليات مركز المسؤولية المعين، كما تسمح هذه الإستقلالية بحرية مركز المسؤولية المعين في التعامل بالبيع والشراء مع الأقسام الأخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف خـــارج المؤسسة، وبطبيعة الحال سيحاول كل مركز مسؤولية أن يحقق أفضل نتائج ممكنة لعملياته، حيث سيحاول الشراء بأقل سعر ممكن والبيع بأعلى سعر ممكن سواء كانت هذه العمليات مع الأقسام الأخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف (عملاء و موردين) خارج المؤسسة، ومن هنا تظهر مشكلة أسعار التحويل الداخلي في حالة احتياج قسم معين داخل المؤسسة (المشتري) إلى منتجات أو خدمات قسم آخر في نفس المؤسسة (البائع) بما يحقق أفضل عائد للقسمين وللمؤسسة ككل، ومن الواضح في هذه المقدمة أن مناقشة مشاكل التسعير الداخلي تستلزم بالضرورة أن تلقي الضوء أولا على فلسفة اللامركزية في الإدارة، ثم التعرف على نظام محاسبة المسؤولية كخلفية أساسية تساعد على فهم المشاكل المصاحبة لنماذج التسعير الداخلي[2].

الفرع الأول: اللامركزية في الإدارة

مع كبر حجم المؤسسة وتباعد نشاطاتها من ناحية جغرافية تقوم الإدارة العليا بتفويض جزء من سلطاتها إلى المستويات الإدارية التابعة لها، وكذلك يقوم المسؤولون بعمل الشيء نفسه حتى تصل السلطة إلى قاعدة الهرم التنظيمي، ومن المبادئ الإدارية المعروفة أن تفويض السلطة لا يترتب عليه تفويض المسؤولية، وبالتالي تشمل مسؤولية المدير نطاق سلطته المباشرة ونطاق سلطة مرؤوسيه، وبدراسة نمط تفويض السلطة يتم التوصل

[1]- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سابق، ص151.

[2]- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مرجع سابق، ص ص127-128.

إلى أن إدارة بعض المؤسسات تعمل على تركيز سلطة اتخاذ القرارات الرئيسية بيدها، وهنا نجد أنه على الرغم من قيام الإدارة العليا بتفويض سلطة اتخاذ القرارات التشغيلية لمرؤوسيها، إلا أنها تطلب منهم التقرير إليها عن أغلب الأمور، وهنا توصف المؤسسة بأنها مركزية وعلى الجانب الآخر، نجد أن بعض الإدارات الأخرى تقوم بتوزيع مهام الرقابة واتخاذ القرارات الهامة على عدة جهات في المؤسسة وتوصف هذه المؤسسات بأنها مؤسسات لامركزية[1].

إن عملية تفويض السلطات نتيجة حتمية لكبر حجم المؤسسات والتخصص وصعوبة الإشراف أو الإدارة المباشرة، وكذلك صعوبة تحقيق مركزية القرارات ويدعم اللامركزية، وهذا يعني تقسيم المؤسسة إلى وحدات يسهل إدارتها، حيث يمنح لكل مدير في موقعه الصلاحيات والسلطات ما يلائم مسؤولياته لإدارة نشاطه بكفاءة ويتحمل مسؤولية ما يترتب على قراراته وإدارته من نتائج[2].

وعليه عندما تمارس الإدارة اللامركزية فإنها عادة ما تحاول تحديد مستوى اللامركزية الذي يمنح للإدارات الدنيا والذي يعظم زيادة منافع تطبيقها على حساب التكاليف، بمعنى أن درجة اللامركزية التي تسمح بها الإدارة تتحدد في ضوء مقارنتها للمنافع المتوقعة من ممارسة اللامركزية مع تكاليفها[3].

1. **تعريف اللامركزية:** تعني اللامركزية في الإدارة: "تقسيم المؤسسة إلى أقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بإدارة لها سلطة اتخاذ القرارات، وتتأثر مراكز اتخاذ القرارات هذه بمجموعة من العوامل مثل: حجم الوحدة الاقتصادية، درجة التخصص والتعقيد في الإنتاج والتوزيع الجغرافي للوحدة الاقتصادية"[4].

2. **منافع اللامركزية:** تتمثل منافع اللامركزية فيما يلي[5]:

أ- إن تخويل المستويات الإدارية الدنيا صلاحية إتخاذ القرارات الخاصة بممارسة أنشطتها، جعل من تلك القرارات أكثر رشدا ذلك لما يتوفر لمديري تلك المستويات الإدارية من معلومات عن واقع نشاط وحداتهم بفعل التماسهم الميداني مع مشاكل العمل ومعوقاته.

---

[1] - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 325.

[2]- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، مرجع سابق، ص378.

[3]- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2002، ص ص373-374.

[4]- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص 406.

[5]- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 374.

ب- إن تخويل صلاحيات اتخاذ القرارات للمستويات الإدارية الدنيا يتيح للإدارة فرصة أكبر للتخطيط الاستراتيجي وذلك لعدم انشغالها في القرارات.

ج- إن الروتينية تمنح للإدارات الدنيا صلاحيات التعامل مع مشكلات العمل ضمن حدود مسؤولياتهم سيزيد من تحفيزهم الوظيفي، ذلك لكونهم سيكونوا أكثر قدرة في التحكم في العوامل المؤثرة على أدائهم.

د- تسمح اللامركزية بتنمية المواهب والإمكانيات الإدارية للإدارات الوسطى، فهي تقدم لهم تدريبا ممتازا أثناء تأدية العمل المطلوب منهم، فالمدير من واقع مسؤوليته، يتعلم كيفية الأداء الأفضل ويتفادى السلبيات والأخطاء في المستقبل، من جهة، والحد من الفاقد وذلك لارتفاع الكفاءة من جهة ثانية.

ه- يقدم النظام اللامركزي أساسا أكثر فاعلية وموضوعية لتقييم أداء المديرين وبقية العاملين، خاصة إذا ارتبط بنظام محاسبة المسؤولية بحيث يمكن رقابة ومتابعة الخطط الموضوعية لمراكز المسئولين المختلفة.

الفرع الثاني: نظام محاسبة المسؤولية

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات النظام الإداري وربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة، وبالتالي تتحقق الحكمة القائلة بأنه "إذا تمت رقابة أداء الأفراد، تتم رقابة التكاليف والإيرادات"، فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في المؤسسة فإنه يمكن الوقوف على مدى إنجاز هذه المراكز لأهدافها وهذا يساعد الإدارة في رقابة التكاليف، وبدون وجود هذه يتم التعامل مع المؤسسة وكأنها وحدة واحدة، وعندها يكون من الصعب معرفة أسباب القوة والضعف في أدائها، وخلاصة القول أن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على ربط المصروفات والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها والتأثير عليها[1].

1. تعريف نظام محاسبة المسؤولية:

التعريف الأول: "تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وتعرف محاسبة المسؤولية بأنها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج"[2].

---

[1]- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 327.

[2]- مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 375.

التعريف الثاني: "تدور محاسبة المسؤولية حول مبدأ التقرير عن أداء مراكز المسؤولية، لذا يتطلب تطبيق أي نظام لمحاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوحدات الإدارية والتي تحدد لكل منها سلطاتها ومسؤولياتها، ويطلق على هذه الوحدات الإدارية اسم مراكز المسؤولية، ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفا يتعين تحقيقه، كما تحدد مقاييس لكفاءة الأداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية، ويتضمن نظام محاسبة المسؤولية نظاما للتغذية العكسية بما يكفل للإدارة العليا فرض رقابة فعالة على مراكز المسؤولية"[1].

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن محاسبة المسؤولية تهدف إلى رقابة وتقييم أداء العاملين في المؤسسة بمختلف مستوياتهم الإدارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف، وتتم عملية الرقابة من خلال تحديد مراكز التكلفة أو مراكز الإيرادات أو مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار كمراكز مسؤولية تسجل فيه كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسؤولا عنها بشكل معياري (الموازنات التخطيطية)، كما يتم الإثبات الفعلي للتكاليف الناشئة في هذا المركز من واقع سجلات نظام المحاسبة المالية، وبالتالي فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة الاقتصادية لمراكز المسؤولية في المؤسسة والعمليات وتقويم أداء المراكز المختلفة داخل المؤسسة بهدف دعم جهود التحسين المستمر على مستوى المراكز والأقسام.

2. **الاختيارات المتعلقة بمراكز المسؤولية**: يمكن أن تقيس المؤسسات –مركزية كانت أو لا مركزية– أداء وحداتها التنظيمية الفرعية باستخدام نوع من الأنواع الأربعة لمراكز المسؤولية وهي:

أ- **مراكز التكلفة**: "مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها، وهذا يعني أن التكاليف فقط هي التي تدخل في نطاق تحكم ورقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة، أما بالنسبة للإيرادات فلا تدخل في هذه المسألة، ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما، وذلك لأن كثير من المؤسسات أو دوائر النشاط في المؤسسة يمكن اعتبارها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية، فجميع دوائر النشاط (مراكز تكلفة) يمكن تحديد تكاليفها وقياسها، في حين أنه كثيرا ما يصعب قياس منافعها وأرباحها"[2].

ب- **مراكز الربحية**: "مركز الربحية هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانب الإيرادات و التكاليف، أي الأرباح، وبهذا فإن هدف مدير مركز الربحية الأساسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفدة"[3].

[1]- عمرو عباس العتر وآخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص469.

[2]- يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 361.

[3]- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 377.

ج- **مركز الإيراد**: "حيث يتم مساءلة المدير عن الإيرادات فقط"[1].

د- **مركز الاستثمار**: "وهي القطاعات من المؤسسة التي يستطيع فيها المدير المسؤول أن يراقب ويتحكم في الاستثمارات بالإضافة إلى التكاليف والإيرادات، وبذلك يمكن حساب هامش الربح وصافي الربح والعائد على الاستثمار في هذه المراكز، وكما هو واضح أن مسؤوليات المدير المسؤول في مركز الاستثمار ستكون أكبر من مسؤوليات المديرين في مراكز الربحية ومراكز الإيراد"[2].

وتتمتع مراكز الاستثمار بحرية اتخاذ القرارات المختلفة، ومن بينها شراء منتجات أو خدمات أو مراكز أخرى داخل المؤسسة أو خارجها، وكذلك بيع المنتجات أو تقديم الخدمات لمراكز أخرى سواء أكانت داخل المؤسسة أو خارجها[3] .

3. **تقارير الأداء**: "تمثل تقارير الأداء وسيلة للاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي، وتتضمن هذه التقارير وصفا للأداء الفعلي لمركز المسؤولية مقارنا بالأداء المخطط سواء كان الأداء المرغوب أو الأداء الذي يجب أن يكون، ويتضمن أي نظام للتغذية العكسية سلسلة من تقارير الأداء تبدأ بالمستوى الأدنى من التنظيم وتتدرج إلى أن تصل المستويات العليا منه"[4].

4. **الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة**: تكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في أن نظام محاسبة المسؤولية يراقب ثلاث فرضيات جوهرية وهامة بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهي:

أ- الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة.

ب- تكلفة ساعة العمل الإنتاجية.

ج- الوقت اللازم لإنجاز نشاط معين.

وعند تأكد الإدارة من حدوث تحول دائم وأكيد في هذه الفرضيات، عندئذ يمكن استخدامها في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشاط، وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد المداخل الهامة لتطبيق مفهوم الإدارة (التحسين المستمر) وإحدى فوائد نظام التكامل، كما يزود نظام محاسبة المسؤولية الإدارة بمعلومات ذات قيمة عالية حول الطاقة المستغلة، كما يملك القدرة على تحسس إنحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

الفرع الثالث: نظام أسعار التحويل

---

[1]- تشارلز هورنجرن، مرجع سابق، ص 1324.
[2]- أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 134.
[3]- أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 284.
[4]- عمرو عباس العتر وآخرون، مرجع سابق، ص 471.

إن السمات الأساسية لعصر التكنولوجيا ليست التقنية النادرة والمتطورة فقط، وإنما التكامل الإقتصادي لتحقيق وفورات اقتصادية، ناهيك عن متطلبات النظريات الإدارية حول التكامل بين وظائف المؤسسة من التمويل، الإنتاج، الأفراد، التسويق، تحت إشراف إدارة واحدة، لتسهيل عملية الرقابة وتقييم الأداء.

وغالبا ما يتم تبادل السلع والخدمات بين الأقسام المختلفة في المؤسسة، ولكن كيف يتم تسعير هذه السلع والخدمات، هل يتم ذلك على أساس أسعار محددة من قبل الإدارة العليا؟ أم على أساس المنفعة المتبادلة بين مراكز التكلفة؟ أو على أساس التكلفة التاريخية؟ أم أسعار السوق؟ أو أي صورة أخرى؟[1].

إن تحويل السلع والخدمات من قسم لآخر يؤدي إلى ظهور مشكلة تحديد أسعار هذه التحويلات، وتعرف هذه الأسعار باسم أسعار التحويل، ويعتبر هذا السعر إيرادا للسعر المحول (القسم البائع) وتكاليفا للقسم المحول إليه (القسم المشتري)، ولقد حصل سعر التحويل على اهتمام كبير في المحاسبة الإدارية لأنه قد يؤدي إلى آثار سلبية على المؤسسة، إذ أدى إلى إيجاد روح عدم التعاون والتنافر بين الأقسام، فمثلا إذا شعر القسم المحول إليه بأن أسعار الغير أفضل من سعر التحويل وأن لديه الحرية في اتخاذ قرار شراء البضاعة من الموردين الخارجيين عندها سوف يتجه إلى الغير لشراء احتياجاته، وهنا إذا كان لدى القسم المحول طاقة عاطلة فإن الشراء من الغير سوف يؤدي إلى زيادة الطاقة العاطلة لدى أقسام المؤسسة وهذا ينعكس سلبا على أرباحها[2].

1. **تعريف أسعار التحويل**: يمكن تعريف أسعار التحويل كما يلي:

التعريف الأول: "أسعار التحويل عبارة عن القيمة التي يتم على أساسها تحويل أو تبادل المنتجات والخدمات بين الأقسام المختلفة داخل المؤسسة، فهي أسعار داخلية، أو بمعنى آخر هي تلك التي يحملها مركز مسؤولية لمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل المنتجات والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول"[3].

التعريف الثاني: "تعرف أسعار التحويل بأنها عبارة عن القيمة التي بناءا عليها يتم تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات مركز المسؤولية، وهي أسعار داخلية تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى الأرباح الممكنة على مستوى المؤسسة ككل، فضلا عن كونها توفر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم أداء الوحدات وفي مجال العدالة بين الأقسام في توزيع الحوافز"[4].

---

[1]- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، مرجع سابق، ص 378.
[2]- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 299.
[3]- هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 151.
[4]- مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 397.

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن سعر التحويل يعبر عن القيمة المخصصة للسلعة أو الخدمة التي يقدمها قسم إلى قسم آخر داخل المؤسسة، ويهدف هذا التسعير إلى إيجاد تنافسية داخل المؤسسة لتحفيز الأقسام والمراكز على زيادة جودة منتجاتها وتصنيفها بأقل تكلفة ممكنة.

يقوم هذا النظام على افتراض وجود ما يلي[1]:

أ– وجود عمليات تحويل بين الأقسام والمراكز داخل المؤسسة، وأن هذه الأقسام أو المراكز الداخلية تعمل كمراكز ربحية أو مراكز استثمار في المؤسسات التي تطبق اللامركزية بدرجة كبيرة.

ب– يكون للقسم المحول منه (البائع) الحق في تحويل مخرجاته إلى قسم آخر داخل المؤسسة أو بيعها إلى العملاء خارج المؤسسة، وفي نفس الوقت يكون للقسم المحول إليه (المشتري) الحق في الحصول على مدخلاته من قسم آخر داخل المؤسسة أو شرائها من موردين خارج المؤسسة.

2. **أهداف أسعار التحويل**: يمكن عرض الأهداف الرئيسية لوضع وتطبيق نظام لأسعار التحويلات فيما يلي[2]:

أ– توجيه مديري الأقسام لاتخاذ القرارات التي تساعد على التوزيع الاقتصادي للموارد، والقرارات المتصلة بالمفاضلة بين البدائل مثل:

- صنع الأجزاء داخليا أو شرائها من الخارج.
- الاستمرار أو التوقف عند نشاط فرعي معين.

ب– محاولة القياس السليم لأرباح القسم للحكم على مدى كفاءة أداء مديري الأقسام، حيث أن السعر الذي يتم به التحويل يؤثر في تقارير الدخل لكل من الأقسام المحولة منها والمحول إليها.

ج– استخدام نظام التسعير كأداة رقابة بغرض تقييم أداء الأقسام والمراكز والأنشطة الفرعية، نتيجة تطبيق أوسع لمفهوم محاسبة المسؤولية، إذ يتوفر للأقسام في هذه الحالة مقومات أسلوب اللامركزية وهي:

- تحفيز مديري الأقسام الفرعية نتيجة تقييم أدائهم حسب النتيجة المحققة.
- تحقيق الاستقلال الذاتي للأقسام ومراكز النشاط نتيجة اتساع مجال التحكم وبالتالي مجال المسؤولية ليشمل كلا من التكاليف والإيرادات.
- العمل على اتساق الأهداف بحيث يكون هدف تعظيم الربح على مستوى كل مركز ربحية كهدف فرعي متسقا مع هدف تعظيم الربح على مستوى المؤسسة ككل.

---

[1]– أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص135-136.

[2]– هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 152.

3. **أهمية أسعار التحويل:** عند زيادة حجم المؤسسة وتعدد عملياتها ومنتجاتها وتباعد مواقعها الجغرافية تضطر الإدارة إلى متابعة أنشطة وحداتها الإدارية (أقسامها) المختلفة، وبدون تحديد أسعار التحويل لتحديد تكلفة السلع المحولة من قسم لآخر يحدث هدر في استخدام الموارد الاقتصادية، فبتحديد أسعار التحويل يعرف القسم المحول إليه أن السلع والخدمات التي يستهلكها من إنتاج أقسام أخرى ليست مجانية وأن عليه أن يستغلها بطريقة كفأة ، إضافة إلى ذلك تفيد أسعار التحويل في الأمور التالية[1]:

أ- تحفيز الأقسام على حسن استغلال الموارد التي تصل إليها من أقسام أخرى، فعندما يتحمل القسم تكاليف لهذه الموارد، وأن أداءه يقاس بمدى أرباحه فإنه يسعى إلى حسن استغلالها.

ب-عند تحديد أسعار التحويل بالإتفاق بين رؤساء الأقسام وموافقة الإدارة يزداد مستوى الرضا الوظيفي بين رؤساء الأقسام مقارنة بحالة فرض هذه الأسعار من قبل الإدارة.

ج- يمكن للإدارة استخدام أسعار التحويل في تنفيذ بعض السياسات الإدارية مثل: إسترجاع رأس المال المستثمر في مناطق لا تتمتع بالاستقرار السياسي أو تجميع الأرباح في المناطق التي تكون فيها معدلات الضرائب منخفضة.

د- يساعد تحديد أسعار التحويل في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجودة في الأقسام المختلفة في المؤسسة.

ه- يمكن استخدام أسعار التحويل كأساس لتحفيز الأقسام نحو تحقيق أهدافها وهذا ينعكس ايجابيا على الهدف الكلي للمؤسسة.

ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية، بل تفيد هذه الأسعار أيضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي وهي[2]:

- تقييم أداء مراكز المسؤولية.
- تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة.
- التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج.
- استمرار أو إلغاء خط الإنتاج المعين.
- إعداد الموازنات الرأسمالية.

---

[1]- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 300.

[2]- أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 142.

4. **طرق تحديد أسعار التحويل:** هناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل ويعتمد استخدام أيا منها على ظروف المؤسسة وسياساتها الإدارية، ومن هذه الطرق ما يلي[1]:

أ- طريقة سعر السوق: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس السعر السائد في السوق للمنتج، بمعنى سعر البيع، ووفقا لهذه الطريقة لإنتاج الوحدات التي تتلقى السلع والخدمات فرصة الإستفادة من التسهيلات التي يقدمها المجهز الخارجي، فيما إذا فرض عليها الاعتماد على منتجات الوحدات الأخرى بنفس سعر البيع في السوق.

ب- طريقة سعر السوق المعدل: افترضت طريقة سعر السوق المعدل والتي بموجبها يتم التحويل على أساس سعر السوق مطروحا منه نسبة معينة من مصاريف البيع والتسويق وأحيانا تطرح منه كافة مصاريف البيع والتسويق.

ج- طريقة التكلفة الفعلية أو التاريخية: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة الفعلية المعدة على أساس الطريقة الكلية وليست بالتكلفة المتغيرة.

د- طريقة التكلفة المعيارية: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة المعيارية المحددة مقدما

ه- طريقة التكلفة المعدلة: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة بعد أن يتم تعديلها بأحد الإجراءين:

- التكلفة + الهامش.
- التكلفة المتغيرة فقط أو الأولية فقط.

و- طريقة السعر التفاوضي أو التساومي: بموجب هذه الطريقة يحدد سعر التحويل على أساس التفاوض الذي يجرى بين الوحدات.

ز- طريقة الربح المستهدف: بموجب هذه الطريقة يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة مضافا لها نسبة ربح معينة تستهدف لتحقيقها للوحدة المحولة (البائعة).

5- **قرار قبول أو عدم قبول التحويل:** نميز حالتين هما[2]:

أ- إذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه المشتري، إذن يكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن يحدث تبادل داخلي بين القسمين بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى للسعر.

---

[1]- مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص ص397-398.

[2]- أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص144-145.

ب- أما إذا كان الحد الأدنى للسعر أكبر من الحد الأقصى للسعر فيكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن لا يحدث تبادل داخلي، ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق.

المطلب الثالث: نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS*

تعتمد نظم الإنتاج التقليدية على وجود نظام للمخزون السلعي يتكون من المخزون من المواد الأولية، والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل، وكذلك المخزون من الإنتاج التام، ويعد هذا المخزون ضروريا وذا أهمية كبيرة بالنسبة لنظم الإنتاج التقليدية، ويرجع ذلك لطبيعة عدم التأكد من انتظام عمليات التموين وعامل الجودة ووقت إعداد الآلات وترتيب المؤسسة، حيث يفرض الترتيب التقليدي للآلات داخل المؤسسة على أساس الوظائف ضرورة احتفاظ المؤسسة بكميات كبيرة من المخزون السلعي وتحويلها من قسم إلى قسم آخر للإنتاج، وهذا ما يترتب عليه زيادة التكاليف وتلف جزء من هذه السلع المخزونة.

الفرع الأول: نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

وفي محاولة للقضاء على مشكلات نظم الإنتاج التقليدية فقد قدم الفكر الياباني الحديث نظاما جديدا أطلقوا عليه "نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS" حيث قام "تاييجي أو هنو Tauchi Ohno" والذي يعمل نائبا لمؤسسة تويوتا اليابانية (Company TOYOTA Motor) بتطوير هذا النظام والتوصل إلى مفهوم حديث له تم تطبيقه فيها عام 1970، كما اتجهت أيضا بعض المؤسسات الأمريكية إلى تطبيقه مع بداية عام 1980 في صناعة الإلكترونيات والسيارات، ويطلق على هذا النظام نظام الإنتاج اللحظي أو نظام الإنتاج الحيني، أو الإنتاج في الموعد بالضبط.

ويحتوي هذا النظام على عدة مفاهيم منها فلسفة المصنع في إزالة الهدر في عمليات الإنتاج، أو حالة الإنتاج بالطلب، أو تخفيض حجم المخزون السلعي إلى أقل قدر، أو حالة الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، أو التخلص من المخزون السلعي بكافة صوره وأشكاله ويطلق عليه "نظام المخزون الصفري" أو "نظام الإنتاج بدون مخزون"[1].

الفرع الثاني: العناصر الرئيسية في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

يتطلب التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في الموعد بالضبط وجود أو توافر ستة عناصر أساسية وهي[2]:

1. يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل.

---

* **JITPS**: **J**ust **I**n **T**ime **P**roduction **S**ystem

[1]- أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، 2006، ص ص 313-315.

[2]- أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص 200-203.

2. يجب أن يكون الموردين الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.

3. يجب أن تطبق المؤسسة برنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام وعلى الأجزاء النصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة، لأن هذا النظام لا يوجد به عيوب وهذا ركن أساسي لنجاحه.

4. يجب أن يتصف العمال في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب.

5. يجب التركيز على أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.

6. يتصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، مثل عمليات تصنيع الكيماويات، على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى، يترتب على هذا الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الإحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية والجودة.

يقصد بوقت التصنيع الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، ويمكن التعبير عن وقت تصنيع منتج معين كالآتي:

وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الإنتظار.

ويلاحظ أن الوقت الوحيد الذي يضيف إلى قيمة المنتج هو وقت التشغيل فقط، في حين تعتبر أوقات الفحص والمناولة والانتظار من الأوقات التي لا تضيف إلى قيمة المنتج، أي التي لا تؤثر على نظرة أو تقييم العملاء للمنتج المعين، فمثلا: عند الرغبة في شراء جهاز تلفزيون، يتم المفاضلة بين الماركات على أساس الأداء والجودة والسعر، ولا يهتم العميل على الإطلاق بالتكلفة التي تحملها المصنع في سبيل الفحص والمناولة والانتظار، وبذلك يؤدي التخلص من هذه الأنشطة غير الضرورية إلى تخفيض كبير في تكاليف الإنتاج، دون التأثير على نظرة وتقييم العملاء لهذا الإنتاج.

الفرع الثالث: مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط

إن مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط ملخصة كالآتي[1]:

1. تكشف سرعة التغذية العكسية المرتدة للمعلومات.
2. تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول.
3. فتتمكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن من تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة.
4. هنا تتحقق الرقابة التامة على التكاليف والفاقد وجودة الإنتاج وضمان الإنتاج في الموعد بالضبط، مما يؤدي إلى معدلات أكثر نسبيا وانخفاض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين.

[1]- السعيد فرحات، مرجع سابق، ص ص 452-453.

5. ينشأ عن ذلك فاقد أقل على المواد، خفض ساعات إعادة التشغيل ومخزون أقل أيضا، انخفاض التكاليف غير المباشرة لكل من:

أ- فاقد المخزون المعطل.

ب- المساحات والفراغات المخصصة للتخزين.

ج- العمليات المحاسبية والإدارية للمخزون.

د- الرقابة على المخزون.

6. **فتكون المحصلة النهائية هي**: إنتاجية أعلى متمثلة في: مواد، عمل، مدخلات غير مباشرة أقل لنفس المخرجات أو مخرجات أكبر، ثم مخزون أقل، تنبؤات أكثر دقة، سرعة الإستجابة والتكيف مع التغيرات السوقية وأنشطة إدارية أقل.

الفرع الرابع: أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

تتضح أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط من المزايا والفوائد العديدة التي يحققها إذا ما تم استخدامه في المؤسسات المعاصرة، ويمكن توضيح أهم هذه الفوائد فيما يلي[1]:

1. الإنتاج:

أ- زيادة المرونة في تغيير تشكيلة المنتجات.

ب- التقارب بين مواقع مراكز الإنتاج، الأمر الذي ييسر عمليات الاتصال بين العمال، مما يساعد على سهولة تغيير وظائفهم إذا اقتضت الضرورة ذلك، كما يساعد أيضا على إشراكهم في حل مشكلات الإنتاج.

ج- انسياب الإنتاج مع حدوث أقل عدد ممكن من الأعطال والتوقفات.

د- زيادة الجودة في جميع مراحل الإنتاج المختلفة.

ه- سهولة مراقبة عمليات الإنتاج.

2. الإمكانيات المادية:

أ- تقليل المساحات المطلوبة عند إعداد التصميم الداخلي للمصنع.

ب- تقليل الإستثمارات في المخزون بكل أنواعه.

ج- التخفيض في معدات مناولة الإنتاج.

د- الاستغلال الأفضل للطاقة الآلية المتاحة.

ه- تقليل أعمال الكتابة بسبب سهولة التخطيط.

---

[1]- أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص ص316-318.

و- رفع الروح المعنوية للعاملين سواء كانوا مباشرين أو غير مباشرين، فضلا عن زيادة إنتاجيتهم، وزيادة إنتاجية المؤسسة بالتبعية.

3. المشتري:

أ- زيادة أرباح المشتري.

ب- ارتفاع مستوى الخدمة.

ج- انخفاض مستوى الأسعار.

4. الموردين:

أ- تشجيع الموردين على توريد الأصناف معبأة بالكميات المطلوبة.

ب- تزيد من ترابط المؤسسات المشترية مع الموردين.

ج- التقليل من عدد الموردين.

د- تجعل المؤسسات المشترية تتعامل مع الموردين القريبين منها.

ه- إعادة التعامل مع نفس الوقت عدة مرات.

و- تكون العطاءات المنافسة محدودة.

ز- يقوم المورد بنشر هذا النظام بين كل المؤسسات في الأسواق.

ح- يصبح التفاوض سهلا ومألوفا.

ط- قلة المستندات المستخدمة.

5. الكمية:

أ- تمكن المؤسسات المشترية من شراء الكميات التي تحتاج إليها فعليا في كميات صغيرة.

ب- تمكن المورد من الإلتزام بتوريد الكميات الصغيرة المطلوبة في المواعيد المناسبة حيث تخفض المستلزمات.

ج- تشجع المؤسسات المنتجة على تخفيض كميات إنتاج الأصناف غير المطلوبة لديهم.

د- تجعل المشتري يحدد الكمية المطلوبة تحديدا دقيقا يتفق مع الاستخدامات الفعلية.

6. **الجودة:** تجعل الموردين يهتمون بتوريد الأصناف بالجودة المطلوبة تماما مع استعادهم للأصناف المعيبة.

7. **الوقت:** تقضي على الوقت الضائع.

المطلب الرابع: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM*

* - TQM: Total Quality Management.

تواجه المؤسسات في العصر الحديث، أو في الأوقات الحالية بضغوط وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية والخارجية المؤثرة على استقرارها وربحيتها، فالحاجة إلى تحسين الربحية والإنتاجية والجودة والأمور كلها تتطلب تغييرات ديناميكية في جميع نواحي المؤسسة لضمان البقاء الإقتصادي لها، والتغيرات التي نعنيها لا نقصد بها فقط إحداث تعديلات وإدخال تحسينات على مختلف البرامج والعمليات، ولكن الأهم من ذلك كله هو تعديل ثقافة العاملين بل وثقافة المؤسسة بكاملها.

ويمكن القول أن نظام إدارة الجودة الشاملة هي أحد أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي تعمل على إحداث تغييرات جذرية في أسلوب عمل المؤسسة وفي فلسفتها وأهدافها بهدف إجراء تحسينات شاملة في جميع مراحل العمل بالشكل الذي يتفق مع رغبات الزبائن في سبيل الوصول ليس فقط إلى إرضاء الزبائن وإسعادهم وإنما إلى إبهارهم[1] .

لم يعد موضوع الجودة الشاملة الآن مثار للنقاش والمفاضلة بين تكاليفه وبين المزايا التي يمكن الحصول عليها منه، وإنما أصبحت الجودة الآن ضرورة حتمية يجب توافرها في أي مؤسسة ترغب في البقاء والاستمرار في السوق، بمعنى أن الجودة الآن لم تعد ميزة تنافسية يمكن أن تستفيد منها مؤسسة عن أخرى، وإنما أصبحت من الشروط والمتطلبات الأساسية التي يجب توافرها حتى تستطيع المؤسسة أن تكون عضوا في السوق وتشترك في حلبة المنافسة[2].

ويتم بناء فلسفة نظام إدارة الجودة الشاملة وتصميمها ضمن تصور متكامل بصدد تكوين علاقة مستدامة مع الزبون مبنية على أساس الثقة والإلتزام من جانب، وكونها تمثل حالة من المسؤولية والالتزام المشترك ما بين مكونات المؤسسة، البشرية والعملياتية، والمالية والتسويقية، يقود التفاعل مابين الفلسفة والمتغيرات إلى تعظيم المنافع والتميز، والمركز التنافسي، والريادة، واستقطاب الزبون، والتمكين[3].

الفرع الأول: تعريف نظام إدارة الجودة الشاملة

هناك عدة تعاريف لنظام إدارة الجودة الشاملة منها:

التعريف الأول: "لقد عرف معهد الجودة الفدرالي نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء"[4].

---

[1]- يحياوي خديجة، أثر مراقبة جودة المنتوج على القدرة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001، ص 33.

[2]- أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 176.

[3]- نعمة الخفاجي، فلسفة إدارة الجودة الشاملة، جامعة الزيتونة، الأردن، بدون سنة، ص1.

[4]- محمد محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، 2007، ص293.

التعريف الثاني: عرف المعهد الدولي للتقييس "إيزو" نظام إدارة الجودة الشاملة بأنه: "عبارة عن نظام لإدارة المؤسسة تركز على الجودة، وهي مبنية على مشاركة الجميع لتحقيق النجاح من خلال إرضاء العميل بما يعود بالنفع على الجميع والمجتمع"[1].

التعريف الثالث: "يقصد بنظام إدارة الجودة الشاملة جميع أنشطة الإدارة العامة للمؤسسة التي تحدد سياسة الجودة والأهداف والمسؤوليات، وتطبقها المؤسسة بالاستعانة بوسائل مثل: التخطيط، ضبط وتحسين الجودة، ضمن إطار نظام إدارة الجودة الشاملة"[2].

بعد عرض هذه التعريفات يمكننا أن نلاحظ أنها تصبغ نظام إدارة الجودة الشاملة بصفتين هما:

- صفة الشمولية باعتباره يشرك جميع المصالح داخل المؤسسة.
- وبصفة البحث المستمر عن التحسين لإرضاء كل المتعاملين مع المؤسسة بأقل التكاليف.

وهذا ما يدل على السعي لإيجاد ديناميكية في التسيير تمتد بشكل مكاني عبر كل المصالح والوظائف داخل المؤسسة، وبشكل زماني يتمثل في البحث عن أفضل مستوى جودة ممكنة، بمجرد ما يتحقق تظهر الرغبة في تحسينه.

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة

هناك بعض المبادئ المساعدة على نجاح نظام إدارة الجودة الشاملة وهي[3]:

1. العمل يحدد الجودة.
2. يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد أراء وإنما على بيانات.
3. الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يقومون بإيجاد الجودة.
4. الجودة هدف متحرك يتطلب الإلتزام بالتحسين المستمر.
5. الوقاية هي المفتاح الجوهري لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء، حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائما.
6. يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

الفرع الثالث: أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة

يهدف نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تطوير جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء، وتلبية حاجاتهم، وتتلخص أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:

---

[1]- تنوم محمد، أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 18.

[2]- محمد بن شايب، تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 46.

[3]- راضية عطوي، مرجع سابق، ص 30.

1. **خفض التكاليف**: بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.
2. **تحقيق الجودة**.
3. **زيادة العوائد والأرباح**: زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.
4. **رضا وسرور العملاء**: حيث يشترون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.
5. **تمكين الموظفين ومنحهم السلطة**: وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية[1].

ويمكن تلخيص هدف نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل عام بأنه "لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة، إلا من يسعى إلى إرضاء العميل وتحقيق متطلباته ورغباته بدرجة عالية وتخطيها، وبشكل مستمر ودائم"، وتحقيق المقولة الآنفة الذكر لا يكون في الواقع إلا من خلال استراتيجية متكاملة، تضع نصب عينيها هدفا أساسيا هو تحقيق مستوى جودة عالي، في سبيل تحقيق رضا وسعادة عاليا المستوى لدى العملاء، لضمان البقاء والاستمرار والتطور[2].

الفرع الرابع: فوائد نظام إدارة الجودة الشاملة

لقد تم رصد أهم الفوائد المحققة لنظام إدارة الجودة الشاملة وذلك من تجارب عدة مؤسسات والتي تتلخص في[3]:

1. انخفاض شكاوى المستهلكين والعملاء من جودة السلعة أو الخدمة المقدمة إليهم.
2. زيادة نصيب السوق وتخفيض التكاليف.
3. تخفيض تكاليف الجودة.
4. تخفيض شكاوى العاملين وانخفاض نسب الحوادث الصناعية.
5. تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.
6. زيادة الفاعلية، تخفيض المخزون، تخفيض الأخطاء، تخفيض تأخير التسليم.
7. زيادة الأرباح وزيادة الإنتاجية.
8. زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف، وخفض زمن دورة الإنتاج.
9. تحسين الإتصال والتعاون بين وحدات المؤسسة.

---

[1]- محمد عبد العال النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص45-46.
[2]- عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص39.
[3]- محمد محمد الخولاني، مرجع سابق، ص 297.

10. تحسين العلاقات الإنسانية ورفع الروح المعنوية.
11. زيادة الابتكارات والتحسين المستمر.
12. زيادة العائد على الاستثمار.

إن هذه الفوائد واقعية وليست مستهدفة، وتؤكد مدى أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية وتدعيم المركز التنافسي للمؤسسة.

الفرع الخامس: تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة

حتى تحافظ المؤسسة على وضعيتها التنافسية ومركزها، لا يكفي التوقف عند الحصول على النتائج الجيدة والمربحة، وإنما لابد لها أن تقوم بالبحث وباستمرار عن التحسينات الصغرى وكذلك الإستثمار في مجال البحث والتطوير الذي يخلق الإبداع التكنولوجي، وهذا ما يجسده التحسين المستمر باعتباره من أهم العوامل المساعدة لتحقيق الإمتياز، وفقا للمنهج الياباني (Kaizen).

وإن تطوير أداء المؤسسة يتم بالصفات التالية[1]:

1. أن التطوير المستمر مسؤولية كل فرد في المؤسسة، وليس وقفا على جماعة أو مستوى إداري معين.

2. أن التطوير المستمر يرتكز على تحسين العمليات، ولا يهتم بالنتائج، فهو يراجع العمليات ويحسن فيها وصولا إلى النتائج الأفضل.

3. التحسين المستمر (Kaizen) يعني تحسين الأداء في كل المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية، الإدارية، ...الخ.

4. أن التحسين المستمر وفقا لهذا المنهج هو مسؤولية شاملة للإدارة والعاملين أيضا.

5. التحسين المستمر (Kaizen) هو توليفة متكاملة من الفكر الإداري ونظام العمل وأدوات تحليل المشاكل واتخاذ القرارات.

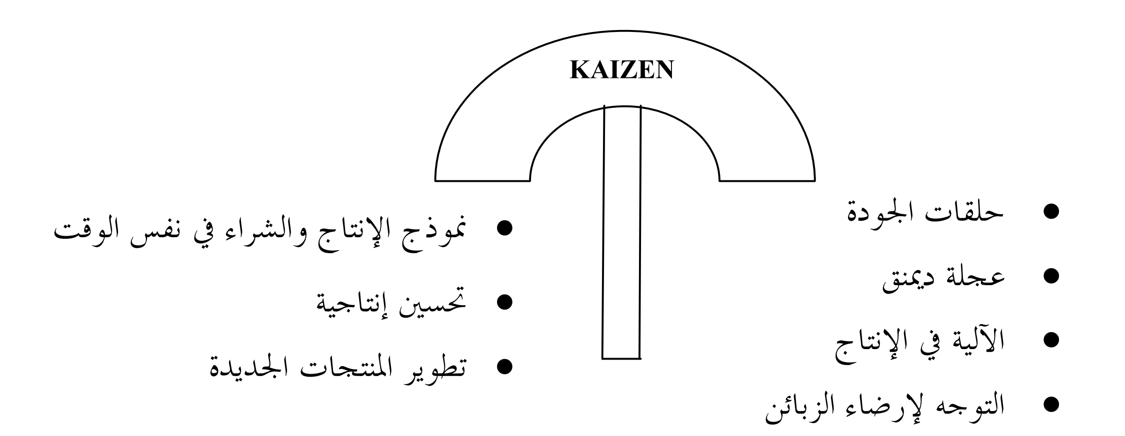
6. لا يتم التطوير إلا إذا تم الاعتراف بأن هناك مشاكل، ومن ثم الإقرار بوجود مشكلات هو الطريق الصحيح لإحداث التحسين.

7. تعتقد فلسفة (Kaizen) على التسليم بأهمية الزبون وضرورة إرضائه وإشباع رغباته.

8. (Kaizen) عملية مستمرة، لابد أن توليها الإدارة والعاملين اهتماما مستمرا، وقد عبر أحد الكتاب عن فكرة (Kaizen) في صورة مظلة تجمع تحتها الكثير من أساليب التحسين المستمر كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم 12: مظلة (Kaizen) كأداة من أدوات تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة

[1]- محمد بن شايب، مرجع سابق، ص ص73-74.



المصدر: محمد بن شايب، تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 74.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن الهدف الرئيسي من التحسين المستمر في الأداء هو زيادة مستوى رضا العملاء سواء الداخليين أو الخارجيين للمؤسسة، حيث يتم هذا الأسلوب وفق المراحل التالية:

- تحليل وتقييم الوضعية الحالية لتحديد التي تحتاج إلى تحسين.
- وضع الأهداف الخاصة بالتحسين والبحث عن الحلول الممكنة لتحقيق هذه الأهداف.
- تقييم الحلول المقترحة والمفاضلة بينها، ومن ثم تطبيق الحل الأفضل الذي تم الاتفاق عليه.
- قياس،مراقبة، تحليل وتقييم النتائج الناجمة عن تطبيق الحل المختار للتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.
- وضع التعديلات والتغييرات اللازمة.

إن أسلوب kaizen يبحث عن التحسين المستمر والتدريجي وليس عن الإبداع، حيث يعتمد على استعمال حلقة ديمنغ كما أن تحقيق التحسين المستمر لا يتأثر من خلال التركيز على النتائج وإنما من خلال التركيز على العمليات التي تتطلب الاهتمام بالانضباط، إدارة الوقت، تنمية المهارات، المشاركة والانتماء من العاملين، الروح المعنوية للعاملين، الاتصالات (قنوات الاتصال ومضامينه).

الفرع السادس: وظائف نظام إدارة الجودة الشاملة

إن نظام إدارة الجودة الشاملة يلعب دورا أساسيا في تحقيق فعالية وكفاءة الأداء للمنظمات المختلفة سواء الإنتاجية منها أو الخدمية، حيث أورد أهم الوظائف التي يسعى نظام إدارة الجودة لتحقيقها وهي كما يلي[1]:

[1]– فوائد التميمي وأحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، جدارا للكتاب العالمي، عمان ، الأردن، ط1، 2008، ص ص31-32.

1. في ظل بروز ظاهرة العولمة فإن الجودة تعتبر مفتاح أساسي في التصدي للمنافسة الدولية التي تحترف بالأداء الإنتاجي، أو الخدمي لتحقيق الاستمرار والاستقرار.

2. المساهمة في تحسين المستوى المعيشي للفرد والمجتمع على حد سواء، وتطوير الميادين الاستثمارية، وزيادة الإنتاجية، ونمو التجارة التصديرية في ظل العولمة.

3. التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرتقبين.

4. الاستخدام الأمثل للطاقة البشرية، وتطوير إمكانياتها الهادفة في تحسين الأداء.

5. تحسين برامج التدريب والتطوير والاستخدام الهادف لأبعادها.

6. اعتماد المعايير القياسية سواء المعايير الوطنية، أو المعايير القياسية العالمية ISO 9000، كمتطلبات أساسية في كفاءة الأداء وفعاليته، والاهتمام بشكل أساسي للوصول إلى المستويات العالية من الجودة، سواء ما يتعلق فيها بالتصميم للمنتج أو الخدمة والأداء الذي يستهدف تحقيق الالتزام بتلك المواصفات، أو المقاييس المراد إنجازها لتنسجم مع حاجات وتوقعات المستهلكين.

7. إن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتبر مدخلا أساسيا في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات المختلفة من خلال استمرارية التحسين مع البيئة الخارجية.

8. التركيز الكبير على الدور الوقائي بدلا من الدور العلاجي، وهذا من شأنه تقليص التكاليف الناجمة عن الإجراءات التصحيحية (العلاجية).

9. استخدام الوسائل والأساليب الإحصائية التي تساهم بشكل فعال في تحقيق الكفاءة وفعالية الأداء في المجالات الإنتاجية، الخدمية، وتحقيق الأهداف المنشودة.

الفرع السابع: العلاقات التبادلية للجودة

إن واقع الحال يكشف عن علاقة وثيقة بين الجودة وما يصاحبها من استغلال للموارد وتقليل الهدر والضياعات وبذلك تقليل التكاليف وزيادة وارتفاع الإنتاجية.

1. **علاقة الجودة بالتكلفة**: إن تصنيع أي منتج جيد يحصل على رضا العميل ليس كافيا للحكم على كفاءة الإدارة، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار تكلفة هذا المنتج (تكاليف التقييم، الإنتاج، المبيعات، الصيانة) هناك أيضا تكاليف الجودة والتي يمكن كذلك قياسها وتحليلها والتحكم فيها من خلال التخطيط السليم والمراقبة الفعالة، وممكن تعريف تكاليف الجودة كما يلي:

هي جميع التكاليف التي يتطلبها منع وجود العيوب وتقويم أداء العمليات وتقدير الوضع المالي، حيث لا تنتج هذه التكاليف عن العمليات الإنتاجية فحسب، بل يكون مصدرها أحيانا الأوجه الإدارية للمؤسسة.

تعرف بتكاليف ضبط الجودة، تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق المستوى المرغوب للجودة، ولقد تزايد الاهتمام بتكاليف الجودة في السنوات الأخيرة، وتظهر أهمية قياسها، من خلال:

- تعد تكاليف الجودة أداة لتخطيط وقياس كفاءة تطبيق برنامج الجودة والميزانية اللازمة لتحقيقه.
- تعد تكاليف الجودة أداة لتحديد وتحليل مواقع القصور وانخفاض مستوى الجودة.
- تساهم تكاليف الجودة في توجيه التخطيط إلى ما يسمح بتحقيق المستوى الأمثل للجودة.

إن قياس تكاليف الجودة يساهم في تحقيق الأهداف التالية للمؤسسة:

- تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن عدم جودة منتجاتها، وتحديد كيفية تخفيضها.
- نوعية العمال من خلال نشر نتائج تقييم تكاليف الجودة، وتقييم التحسين المحقق في مجالات الجودة.
- ضمان متابعة سياسة الجودة على المدى البعيد.

هناك عدة تقسيمات لتكاليف الجودة، وقد قسمها فيليب كروسبي كالتالي:

أ- **تكاليف الفشل الداخلية**: تلك التكاليف المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعدم مطابقة المواصفات المطلوبة من أول مرة، ويتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية وقبل وصول المنتج إلى العميل، ومن أمثلتها: العادم/ الخردة، إعادة العمل، إعادة الفحص، تحليل الفشل.

ب- **تكاليف الفشل الخارجية**: التكاليف المتعلقة باكتشاف العيوب وذلك بعد تسليم المنتجات إلى العملاء ومن أمثلتها: معالجة شكاوي العملاء، مردودات المبيعات، استبدال المنتجات المعيبة، وإصلاحها.

ج- **تكاليف التقويم**: هي التكاليف المتعلقة بتقويم المنتج، والتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة من العميل، مثل: فحص مدخلات عملية الإنتاج، فحص العمليات والطاقة التشغيلية، فحص المنتجات النهائية.

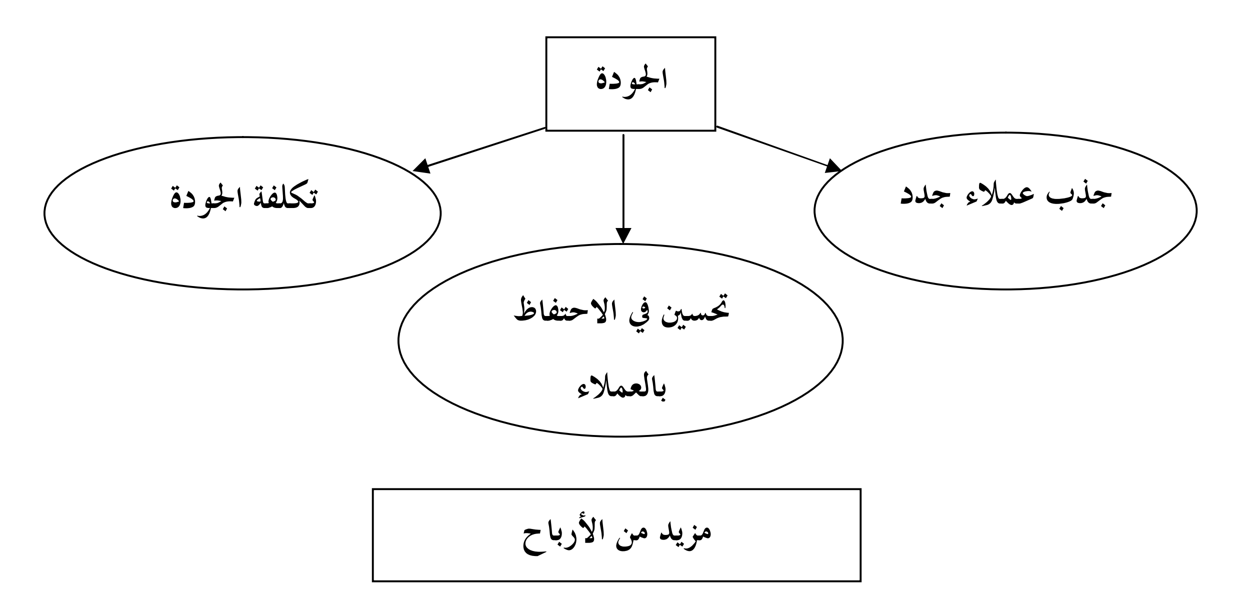
د- **تكاليف الوقاية**: تشمل كافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع الأخطاء ومن أمثلتها:

- تكلفة تخطيط الجودة ووضع المواصفات التي تلبي احتياجات العميل.
- تكلفة شراء وتركيب معدات الفحص والتفتيش للمدخلات والعمليات والمخرجات.
- تكاليف التدريب والتخطيط لبرامج رفع مستوى الجودة.

مما سبق ذكره يتضح لنا أهم فقرات الكلف الخاصة بالجودة والتي سبق الإشارة إليها وأهم أنواع الكلف الفرعية التابعة لكل من تكاليف الفشل والتقويم والوقاية وهذه الكلف عادة ترتبط بالهيكل العام لهيكلة الإنتاج في المؤسسة ولها تأثير مهم على رفع مستويات الإنتاجية وبالتالي زيادة الأرباح.

2. **المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة**: بفضل تحسين الجودة يمكن توفير العديد من التكاليف الناتجة عن عدم الجودة، وبذلك يكون لها أثر إيجابي على الربحية التي يمكن استنتاجها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 13: المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة



المصدر: سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص24.

من خلال الشكل نستنتج أن هناك علاقة طردية بين الجودة والربحية وأن هناك طريقتان لزيادة الربحية إحداهما خارجية والأخرى داخلية.

- **الاحتفاظ بالعملاء الراضين وجذب عملاء جدد**: إن تحسين جودة المنتج من حيث أبعاد الجودة ينتج عنها إدراك العملاء للجودة وهذا يؤدي بدوره إلى رضا العملاء عن المنتج أو الخدمة التي تقدم لهم، وبالتالي ضمان ولائهم للمؤسسة واستمرار تعاملهم معها، كما يمكن للعميل الراضي أن يقوم بدعاية إيجابية للمنتج ينتج عنها جذب عملاء جدد ومنه زيادة المبيعات وبالتالي زياد الحصة السوقية.

- **تخفيض التكلفة**: يتضمن مفهوم النظرة التقليدية إلى الجودة أن الجودة الأعلى تعني تكلفة أكثر لكن فيليب كروسبي ذكر بأن مؤشر الأداء الوحيد هو تكلفة الجودة، وأضاف أن الجودة الأعلى تؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحقيق الأرباح، وبتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وجدت المؤسسات بأن تحقيق الجودة يكون بدون تكلفة إضافية، فمن بين المبادئ الأساسية في نظام إدارة الجودة الشاملة أداء العمل الصحيح من المرة الأولى (الأخطاء الصفرية)، وهذا ما يؤدي أيضا إلى تخفيض التكلفة وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة، مما يساعد على الوصول إلى وضع أداء العمل الصحيح من المرة الأولى، انتشار الثقافة بين العاملين فيما يتعلق بضرورة الوقاية من الوقوع في الأخطاء أثناء العمل، بالإضافة أنه يمكن تجنب الجودة الرديئة من خلال التصميم الجيد للمنتج والتخطيط الفعال للعمليات والتدريب الكافي للعاملين.

- **جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها**: يتم جمع المعلومات عن تكاليف الجودة بالتنسيق بين دائرتي الجودة والمحاسبة، وهناك مصادر عديد يمكن الاعتماد عليها كمحاضر جلسات الاجتماعات، تقارير

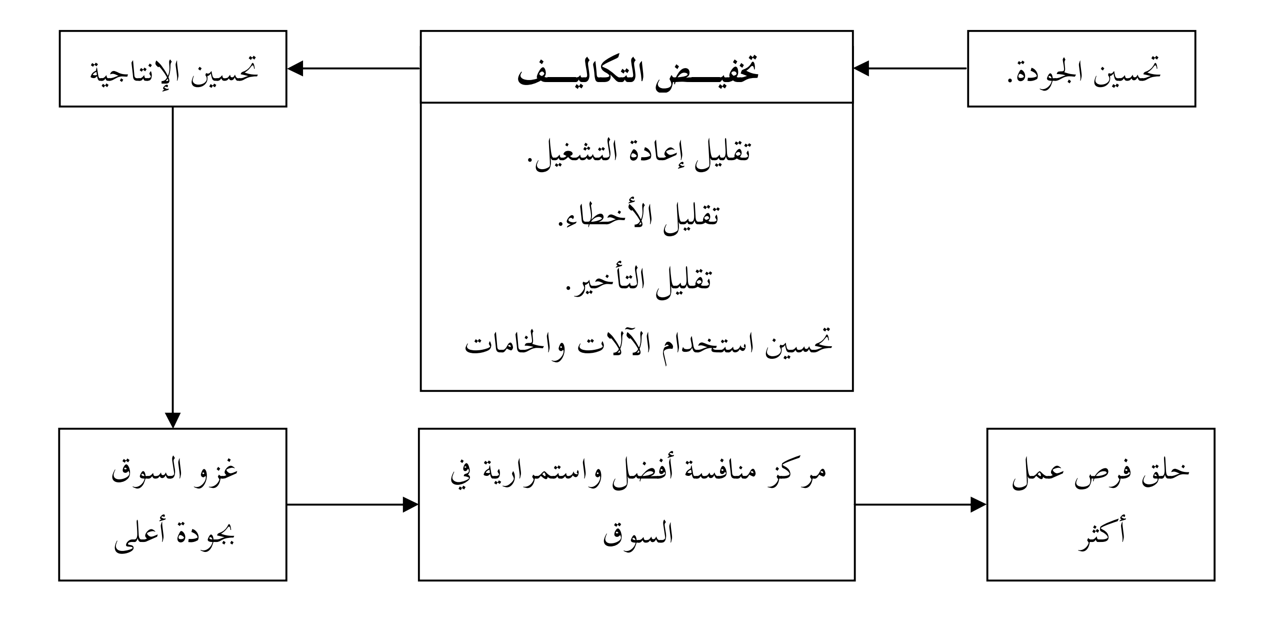
المصروفات، سجلات الدوام، قوائم الشراء وغيرها، وهناك عدة أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها وتفسيرها، من أهمها:

- ✓ إظهار أهمية الأنشطة المتعلقة بالجودة أمام الإدارة بالتعبير عنها بالأرقام.
- ✓ إظهار تأثير الأنشطة المتعلقة بالجودة على نتائج أعمال المؤسسة وأرباحها.
- ✓ المساعدة في تحديد فرص التحسين في الدوائر والعمليات.
- ✓ توفير إمكانية عمل مقارنة مع الدوائر الأخرى أو المؤسسات الأخرى.
- ✓ وضع أسس للموازنات التقديرية وأسلوب للمراقبة على عملية الجودة.
- ✓ توفير معلومات عن التكلفة لأهداف تتعلق بأنظمة الحوافز الافتراضية[1].

الفرع الثامن: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة

ينظر إلى نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه قاطرة عظيمة التغير إلى الأفضل، ومقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات، حيث اعتمدها الكثير من المؤسسات لأهميتها الاستراتيجية الفائقة، مما زاد من فاعليتها ومن قدرها على البقاء في سوق تنافسية، ويمكن توضيح أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 14: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة



[1] – سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص ص22-25.

المصدر: العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005، ص 59.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة تبنى على عدة مقومات بدءا من استعمال أحد النماذج في تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف سواء بتقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخير، تحسين استغلال الآلات والخامات، وكذلك تحسين الإنتاجية، وغزو السوق بالجودة العالية من أجل المحافظة على البقاء والاستمرارية في الأسواق من خلال المنافسة، وخلق فرص عمل أكثر.

الفرع التاسع: **تقييم نظام إدارة الجودة الشاملة**

إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يتطلب توفر المناخ الملائم للتطبيق، وبالتالي فإذا لم يتوفر هذا المناخ، فإن على إدارة المؤسسة العمل على تغيير ثقافة المؤسسة وقيمها وتعديل هيكلها التنظيمي مع توجيه أنماط الإشراف بالشكل الذي يتناسب مع تطبيق المفهوم الجديد.

1. **متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة**: هناك عدة أبعاد يجب أن تتوفر في المؤسسة حتى تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل فعال حيث حدد العناصر المتعلقة ببعد القيادة في النقاط الآتية:

أ- اقتناع الإدارة بعدم تهرب العاملين من العمل وتشجيعهم على قدرة تحمل المسؤولية.

ب- تعريف العالمين بأهداف واستراتيجيات وخطط المؤسسة ومسؤولياتهم نحو تحقيقها لتشجيع العاملين على مواصلة تعليمهم.

ج- تدريب العاملين بشكل مستمر.

د-العمل على اشتراك العالمين مع الإدارة في اتخاذ القرارات وإحداث التغييرات المطلوبة.

ه- تحقيق التعاون والعمل الجماعي والقضاء على التنافس والصراع بين أفراد المؤسسة.

و-التعرف على الأخطاء في العمل لتجنب وقوعها في المستقبل.

ز-عدم حصر مسؤولية الفشل في تحقيق الجودة على العاملين فقط.

ح- التعرف على الأسباب الحقيقية لمشاكل الجودة بالمؤسسة.

ط- العمل على استخدام كلا من الحوافز الخارجية مثل المزايا الإضافية والترقيات والحوافز الداخلية مثل القدرة على إنجاز العمل وذلك لتشجيع على أداء العمل المؤسسة.

ي- العمل على تدعيم الاتصالات داخل المؤسسة في اتجاهين من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى.

ولقد حدد فريد زين الدين العناصر المتعلقة بأبعاد الهياكل والنظم والتوجيه بالعميل والعملية والقياس والتحسين المستمر في النقاط الآتية:

- التوزيع الواسع للمعلومات بالمؤسسة.
- العمل على تحمل الإدارة للمخاطرة في حالة توافر الفرص المميزة.

- تقييم أداء المديرين في ضوء قدرتهم على إنجاز أعمالهم في أوقات العمل العادية.
- التغيير الشامل للنمط الإداري الحالي وعدم الاقتصار على توجيه البرامج الخماسية.
- العمل على اختيار أنسب الموردين من ناحية جودة وكمية وسعر ووقت ومكان التوريد.
- العمل على الوفاء بحاجات ورغبات المستهلكين النهائيين.
- الحصول على المعلومات المرتدة من العميل للتعرف على مستوى رضاه عن المنتجات المقدمة إليه.
- العمل على تشكيل فريق عمل بين المؤسسة والموردين والعملاء.
- تشجيع استثمار وقت الإدارة في التفكير طويل الأجل.
- وضع أهداف المؤسسة في شكل أولويات وتحقيق التكامل بينها.
- سعي المؤسسة الدائم نحو تعظيم أرباحها.
- تحليل ودراسة ظروف المؤسسة لوضع خطط التحسين المناسبة.
- قياس الأداء الحالي لكافة عمليات المؤسسة باستخدام المقاييس المناسبة الداخلية والخارجية لعمل التحسين المستمر به.
- العمل على تخفيض التالف والفاقد في كافة عناصر وموارد الإنتاج.
- الالتزام بالإجراءات والمعايير المؤهلة للحصول على شهادة المؤسسة العالمية للمواصفات (ISO)*.
- التزام ومسؤولية الإدارة الكاملة عن تطبيق استراتيجية طويلة الأجل لنظام إدارة الجودة الشاملة.
- متابعة إدارة المؤسسة للتقدم في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

2. معوقات نظام إدارة الجودة الشاملة: هناك بعض المعوقات المعروفة التي تحول دون التنفيذ والتطوير الفعال لنظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أوضح كلا من (Whalen and Rahim 1994)، هذه المعوقات في النقاط الآتية:

أ- التخطيط السيئ لنظام إدارة الجودة الشاملة.
ب- عدم التزام الإدارة العليا بتبني نظام إدارة الجودة الشاملة.
ج- مقاومة العاملين لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.
د- نقص التدريب المناسب للعاملين.
ه- انخفاض الرضا الذاتي لفريق العمل.
و- استخدام برامج قديمة في إدارة الجودة.
ز- الفشل في تغيير الفلسفة التنظيمية.
ح- نقص الموارد المتاحة للمؤسسة.
ط- عدم القياس الفعال لتحسن الجودة[1].

* ISO : International Standardization Organization

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح، كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة، يقود إلى أن المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ما هو في الحقيقة إلا تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ودليلا قاطعا لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة.

ويرى هذا النظام بضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وبالتالي فهو يعطي لنا تصورا متقدما للتنظيم، كما أن اعتماد المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الانتقال من التنظيم العمودي إلى التنظيم الأفقي الموجه أساسا لإرضاء الزبائن، وخلق القيمة ومواجهة المنافسة.

---

[1] - سكر فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص ص66-67.

وعلى الرغم من المحاسن التي صحبت هذا النظام إلا أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة بعوائق تطبيقه والمتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكلفة وتكاليف تشغيل هذا النظام، والذي بدوره يستهلك المال الكثير والوقت والجهد خاصة في المؤسسات الكبيرة.

ولقد ظهرت أنظمة حديثة أخرى هدفها تخفيض التكاليف مثل: نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتبر نظاما متكاملا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتوج)، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها يتم اتخاذ القرارات لإدارة التكلفة، وتخفيض التكلفة المقدرة لامتصاص الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة، كما يمتاز هذا النظام بالكثير من الخصائص كعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما، وتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

كما أن استخدام التكلفة المستهدفة يتم في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج، لكن على الرغم من المزايا التي يشتمل عليها هذا النظام إلا أن هناك نقاط ضعف والتي من أهمها فرضه لضغط كبير على العمال، كما يصعب تحديد التكلفة المستهدفة والفرضيات التي تبنى علها والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، وفي الأخير مشكل إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغها حقا بعد تحديدها.

بينما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أي أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يعبر عن المراحل الأولى لنظام نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، غير إن هناك اختلافات جوهرية بينهما تتمثل في كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ينسب الموارد للأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج، بينما ينسب نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة، إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين النظامين.

وإن من بين الأنظمة الحديثة التي تم التعرض إليها نظام أسعار التحويل، إذ غالبا ما يتم تبادل السلع والخدمات بين الأقسام المختلفة في المؤسسة، حيث أن هذا التبادل من قسم لآخر يطرح مشكلة تحديد الأسعار التي يتم على أساسها تحويل هذه السلع، فلقد جاء هذا النظام لدراسة كيفية تحديد السعر الذي يتم من خلاله

عملية التبادل من أجل اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول التحويل، فإذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه المشتري، إذن يكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن يحدث تبادل داخلي بين القسمين بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى للسعر، أما إذا كان الحد الأدنى للسعر أكبر من الحد الأقصى للسعر فيكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن لا يحدث تبادل داخلي، ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق.

ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية، بل تفيد هذه الأسعار أيضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي كتقييم أداء مراكز المسؤولية، تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة، التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج، استمرار أو إلغاء خط الإنتاج المعين، إعداد الموازنات الرأسمالية.

كما يساهم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط مساهمة كبيرة في تخفيض التكاليف في الأنشطة المرتبطة بمرحلة الإنتاج، ولعل من أهم التكاليف التي لا تضيف إلى قيمة المنتج من وجهة نظر العميل والتي أمكن التخلص منها باستخدام هذا النظام هي التكاليف المرتبطة بالمخزون، ولذلك غالبا ما يوصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بأنه "ثورة نظام الإنتاج".

وإن من بين المداخل التي انتهجتها المؤسسات الحالية نظام إدارة الجـــودة الشاملـــة باعتبـــاره السبيل الوحيد للتميّز في إطار محيط تنافسي شديد، من خلال تقديم منتج أو خدمة للزبون تحقّق له الرضا على كلّ المستويات، فلم يعد السعر أساس قـــرار الشراء، بل أصبحت الجودة أهمّ معيـــار للتفـــاضل بين المنتجات، لذلك جاء نظام إدارة الجودة الشاملة وهو عبارة عن فلسفة إدارية حديثة تقوم على مجموعة متناسقة من المبادئ تهدف إلى تدنية التكاليف، إرضاء حاجات الزبائن الضمنية و غير الضمنية من حيث السعر، الجـــودة، الأمان، آجال التسليم...الخ، و هي تستند على خمس مرتكزات أساسية وهي التركيز على الزبون، الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها، التحسين المستمر، إشراك العاملين، التحكّم في المسارات وهذه كلّها تعمل من أجل تحسين أداء المؤسسة بتحقيق أكبر قدر من رضا الزبون سواء كان داخل المؤسسة أو متعاملاً خارجياً معهـــا.

الفصل الرابــع

دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليـدة

مقدمة الفصل:

تعد مؤسسة نفطال من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني وبالأخص في قطاع المحروقات، وسوف نقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط الجانب النظري على فرع من فروع هذه المؤسسة وهو فرع غاز البترول المميع GPL.

كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة، حيث تبرز أهميتها في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات، حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وهذا من أجل المنافسة في الأسواق.

وسوف نقوم بدراسة للتكاليف من كل جوانبها، ومحاولة تحليل النظام المتبع في المؤسسة، ومحاولة إسقاطه على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، واستخراج النتائج المتحصل عليها من المقارنة بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

كما سنقوم في هذا الفصل بدراسة عامة حول المؤسسة ونظام محاسبة التكاليف فيها، وما هي النتائج المتوصل إليها من خلال تصميم نظام محاسبة تكاليف حديث.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفطال وفرع GPL

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة نفطال وفرع GPL، حيث نقوم في المطلب الأول بدراسة عامة حول مؤسسة نفطال، أما المطلب الثاني فنخصصه لفرع GPL، أما المطلب الثالث فتم تخصيصه لمختلف المنتجات الموجودة في المؤسسة، أما المطلب الرابع فيتم من خلاله تحديد إستراتيجية المؤسسة في المدى الطويل.

المطلب الأول: مؤسسة نفطال

إن بيع المواد البترولية في الجزائر كان تحت إشراف المؤسسات الأجنبية والتي كانت بدورها تحتكر السوق الداخلية والخارجية للمواد البترولية المصدرة، لكن بعد استرجاع السيادة الوطنية بدأت الجزائر تعمل على وضع قاعدة اقتصادية قوية خاصة وأنها تمتلك احتياطي هام من المحروقات، وذلك بإنشاء مؤسسة سوناطراك بموجب القرار رقم 63-491 والتي أسندت إليها المهام التالية: البحث، الاستكشاف، التنقيب، الإنتاج، الاستغلال، النقل، التكرير والتوزيع الداخلي والخارجي للمشتقات البترولية، وسوف نقوم في هذا المطلب بالتعريف بمؤسسة نفطال وتطورها ومهامها الرئيسية الموكلة لها، ومختلف المواد التي تقوم بتسويقها وهيكلها التنظيمي[1].

الفرع الأول: نشأة مؤسسة نفطال (NAFTAL)

لطالما كان قطاع المحروقات قطاعا مهما وحساسا، ومن أجل ضمان السير الحسن وبأفضل الشروط، كلفت مهمة تسيير قطاع المحروقات في الجزائر إلى مؤسسة سوناطراك، حيث قررت السلطات الجزائرية إنشاء مؤسسة سوناطراك بموجب المرسوم رقم 63-491 الصادر في 1963/12/31، ووضعته المؤسسة آنذاك تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة.

ومن أجل تخفيض الضغط المتزايد على سوناطراك، تم توزيع المهام على مؤسسات أخرى تفرعت من سوناطراك من أجل ضمان السير الجيد للعمل، فتم إنشاء مؤسسة نفتاك (NAFTEC)، مهمتها تكرير المواد البترولية، ومؤسسة نفطال (NAFTAL) التي أوكلت لها مهمة توزيع وتسويق المنتجات البترولية، وقد تم إنشاء مؤسسة نفطال بموجب المرسوم رقم 101-80 المؤرخ في 1980/04/06، وانطلقت في أداء مهمتها في 1982/01/01، وفي 1987/08/27 أخذت نفطال شكل مؤسسة ذات أسهم (SPA).

يرجع مصطلح نفطال إلى:

NAFT: أي النفط، وهو المصطلح العلمي للبترول.

AL: الحرفين الأولين من كلمة الجزائر (ALGERIE).

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 63-494 المؤرخ في 1963/12/31.

أي أن كلمة "نفطال" تعني نفط الجزائر.

ولقد بدأت عملية البحث والتنقيب والتسويق وذلك من خلال توسيع مجال البحث العلمي في مؤسسة سوناطراك ابتداء من سنة 1967، لاسيما في مجال البيتروكيمياء.

ولقد تم إنشاء المؤسسة الوطنية للتكرير والتوزيع للمنتجات البترولية (ERDP)، والتي وضعت تحت وصاية المناجم آنذاك، وفي 1987/08/25 انحلت (ERDP) بموجب المرسوم رقم 87-189 الذي تم من خلاله الفصل بين النشاطين التوزيع والتكرير، وذلك بإنشاء مؤسسة (NEFTEC) الخاصة بنشاط التصفية والتكرير، ومؤسسة نفطال الخاصة بعملية التوزيع.

يبلغ رأسمال مؤسسة نفطال 000.00 .000. 000. 650. 15دج، وهي من المؤسسات التي تلعب دورا هاما في الاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال

تتمثل المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال كما يلي[1]:

1. تنظيم وتطوير عمليتا التسويق وتوزيع المواد البترولية.
2. تخزين ونقل جميع المواد البترولية المسوقة على مستوى التراب الوطني.
3. تطوير الهياكل القاعدية للتخزين والتوزيع من أجل ضمان تغطية حاجيات السوق.
4. الحرص على تطبيق واحترام التدابير الخاصة بالأمن الصناعي وحماية البيئة.
5. القيام بجميع دراسات السوق التي تخص استهلاك المواد البترولية.
6. تطوير صورة وجودة العلامة ونوعيتها.
7. تأمين وصيانة مختلف المعدات والأدوات والمنشآت.
8. تطوير المستوى التأهيلي للعمال وذلك بإجراء تربصات متوالية.
9. وضع الميزانية التقديرية.
10. تسويق الوقود والزيوت.

الفرع الثالث: تطور مؤسسة نفطال

لقد عرفت المؤسسة مجموعة من التطورات نذكرها فيما يلي[2]:

- 1989: تم إلغاء مركزية أشغال مؤسسة نفطال الاجتماعية والثقافية.

---

[1] -من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

[2] - من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- 1990: تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات، المبيعات، الزبائن)، وتعزز بنظام معلومات.
- 1992: تم الربط بين وحدات التوزيع للمؤسسة تبعا للدراسات الخاصة ب (التدفق، المنتوج).
- 1996: في هذه السنة:

- ألغيت مركزية النشاط (للتكاليف والأسعار).
- تم حل مديرية التجارة الخارجية.
- إنشاء مديرية حماية الأملاك.
- إنشاء هيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات.
- حل وحدات المؤسسة للموانئ .
- إنشاء خلية الأمن الصناعي.
- إنشاء مديرية المراقبة ومراجعة الحسابات وتنظيمها.
- إنشاء وحدة المطبعة.
- فك مديرية الوقود، زيوت التشحيم، المطاط، الزفت، ومديرية غاز البترول المميع، ومديرية الطيران والملاحة البحرية.

- 1999: تم في هذه السنة:

- إنشاء مركز ميثاق المديرية المكلفة بالاتصال.
- إنشاء وتنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية.
- حل ثلاث مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات.
- حل مشروع وحدة نفطال لغاز البترول المميع للجزائر العاصمة.

- 2000: تم في هذه السنة:

- حل وحدة الإعلام الآلي، وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية.
- إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم غاز البترول المميع ولقسم الوقود وزيوت التشحيم.
- إعادة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية والثقافية.
- إنشاء قسم الزفت وإعادة المخطط التنظيمي الخاص به.
- إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران والملاحة.

- 2001: في هذا العام تم:

- إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الاتصال.
- التنظيم المفصل لقطاع CLP وGPL والزفت.
- تعديل تنظيم المقر لقطاع CLP وGPL.

- تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة.
- مشروع مركزي لتسيير تدفقات الخزينة.
- التنظيم المفصل لمديرية الصيانة والإنجاز.
- إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق.
- إنشاء مديرية التكوين.

- 2002: كما تم في هذه السنة:

- إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزفت.
- إعادة تنظيم مقر فرع GPL.
- تنظيم النشاط الجبائي على مستوى فرع ومديرية المقر.
- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نفطال.
- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة.
- تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية.
- تسمية مناطقCLP وGPL بالوحدات " DISTRICT "

الفرع الرابع: أهم المواد البترولية المسوقة من طرف مؤسسة نفطال

تقوم مؤسسة نفطال بتسويق عدة منتجات من مشتقات البترول والغاز الطبيعي وأهمها[1]:

1. **غاز البترول المميع (Gaz pétrolier liquéfié GPL)**: يتمثل في البوتان، GPLc (غاز خاص بالسيارات).
2. **الوقود (Carburants)**: يخص مختلف السيارات والشاحنات، ومن بينها: بنزين عادي، بنزين بدون رصاص، السير غاز، بنزين ممتاز.
3. **الزفت (Bitumes)**: يستعمل في أعمال البناء والنشاطات الصناعية.
4. **العجلات المطاطية (Pneumatiques)**: نفطال تقوم بتسويق مختلف أنواع العجلات الخاصة بالسيارات، الحافلات، الشاحنات، ومختلف العجلات الأخرى.
5. **الزيوت (lubrifiants)**: مثل زيت التشحيم (GRS)، الزيوت الصناعية (HIN)، زيوت خاصة بمحركات ديازال (HMD).

الفرع الخامس: إمكانيات المؤسسة

تحتوي مؤسسة نفطال على إمكانيات بشرية ومالية كبيرة، وسوف نقوم بعرضها فيما يلي:

[1]– من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

1. **الإمكانيات البشرية**: يوضح الجدول الآتي الطاقة البشرية الموجودة في مؤسسة نفطال كما يلي:

الجدول رقم 14: الإمكانيات البشرية لمؤسسة نفطال

الطبيعة القانونية / الكفاءات	عمال دائميـــن	عمال مؤقتيـــن	النسبة المئوية %
إطـــار	2615	437	% 10.82
منســـق	7394	1149	% 30.31
منفـــذ	10180	6410	%58.86
المجمـــوع	20189	7996	-
المجموع الكلـــي	28185		%100

المصدر: من الأمانة العامة حسب إحصائيات 2007.

2. **الإمكانيات المادية**: تمتلك مؤسسة نفطال إمكانيات مادية كبيرة كما يلي:

- 67 مركز لتخزين وتوزيع الوقود والزيوت والمشتقات البترولية، حيث أن لها قدرة تخزين تقدر بـــ: 600.000 م^3 .
- 44 مركز تعبئة لغاز البترول المميع.
- 16 وحدة لتكرير الزفت.
- 55 مستودع تموين جوي ومركز بحرية.
- 59 مستودع خاص بتخزين غاز البترول المميع.
- 1576 محطة خدمات من توزيع وبيع.
- 3250 ناقلة توزيع.
- 380 كلم أنابيب تمرير المنتجات منها غاز البترول المميع.

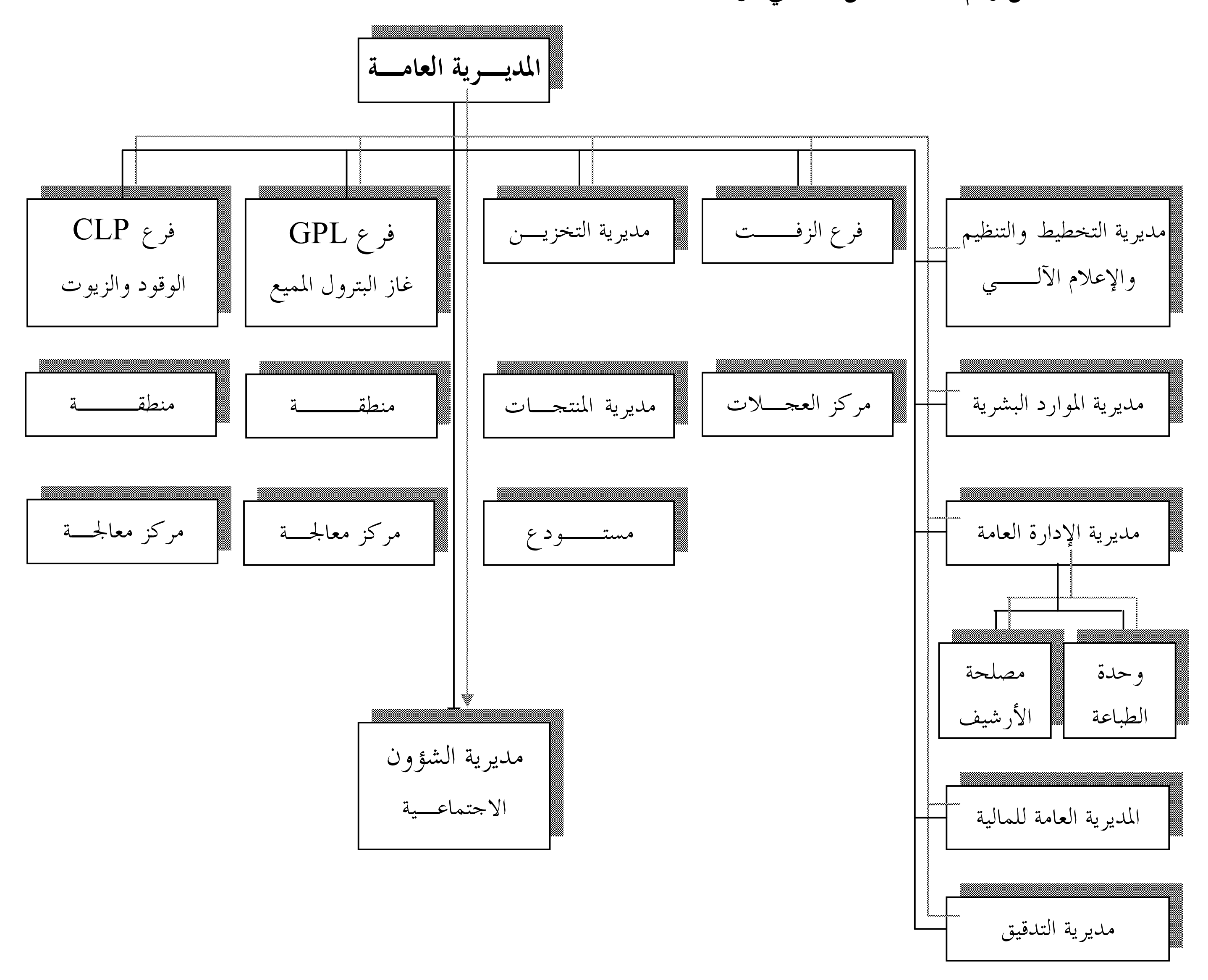
أما فيما يخص المعدات فهي تمتلك ما يلي:

- 2476 شاحنة ذات صهاريج.
- 1577 جرار بري.
- 1439 شاحنة ذات مركبة.
- 682 آلة صيانة.
- 1526 سيارة مصلحة

الفرع السادس: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال

يمكن إبراز الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال في الشكل التالي:

الشكل رقم 15: الهيكل تنظيمي لمؤسسة NAFTAL



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: وحدة نفطال للبليدة GPL

سوف نقوم في هذا المطلب بالتعريف بوحدة غاز البترول المميع GPL، ومهامها الرئيسية، وإمكانيات هذه الوحدة وهيكلها التنظيمي[1].

الفرع الأول: نشأة وحدة غاز البترول المميع GPL

بقرار من السيد المدير العام لــفرع GPL واستنادا للقوانين الخاصة بالمؤسسة من المادة رقم 17 وباستشارة المجلس الإداري تم تعيين رئيس المدير العام للمؤسسة بتاريخ 1998/04/18، وبمنظور القرار رقم 98ــ504 الصادر في 1998/10/13 والمتضمن إعادة تنظيم مؤسسة نفطال "مؤسسة ذات أسهم" قرر السيد مدير قسم غاز البترول المميع مايلي[2]:

إنشاء وحدات غاز البترول المميع بالمناطق التالية:

1. وحدة غاز البترول المميع الشلف.
2. وحدة غاز البترول المميع أم البواقي.
3. وحدة غاز البترول المميع باتنة.
4. وحدة عاز البترول المميع بجاية.
5. وحدة عاز البترول المميع بشار.
6. وحدة غاز البترول المميع البليدة.
7. وحدة غاز البترول المميع البويرة.
8. وحدة غاز البترول المميع تلمسان.
9. وحدة غاز البترول المميع تيارت.
10. وحدة غاز البترول المميع تيزي وزو.
11. وحدة غاز البترول المميع الجزائر.
12. وحدة غاز البترول المميع الجلفة.
13. وحدة غاز البترول المميع سطيف.
14. وحدة غاز البترول المميع سعيدة.
15. وحدة غاز البترول المميع سكيكدة.
16. وحدة غاز البترول المميع قسنطينة.
17. وحدة غاز البترول المميع حاسي مسعود.

[1]– من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

[2]– المرسوم التنفيذي رقم 504/98 المؤرخ في 10/13/ 1998 المتضمن إعادة تنظيم شركة نفطال.

18. وحدة غاز البترول المميع وهران.

19. وحدة غاز البترول المميع برج بوعريريج.

وهذا القرار أصبح ساري المفعول ابتداء من 1999/11/01.

تعتبر وحدة غاز البترول المميع بالبليدة وحدة تجارية نشاطها الأساسي هو الشراء والتوزيع للمنتجات البترولية، "وقود، زيوت، أطواق"، كما لها عدة مشاريع أخرى محددة من طرف الدولة، وتمتلك مقر ومؤسسة قاعدية عملية كالآتي:

أ- مركز التعبئة بني تامو البليدة ← CR31

ب- مستودع الغاز المدية المدية ← CR41

ج- مركز صغير للتعبئة حجوط تيبازة ← CR32

د- مركز صغير للتعبئة الخميس عين الدفلى ← CR33

ه- مركز صغير للتعبئة الزبيرية المديـــة ← CR34

الفرع الثاني: مهام وحدة غاز البترول المميع GPL

وتتمثل مهام الوحدة في:

1. توزيع منتجات غاز البترول المميع للمستعملين في أحسن الظروف خاصة فيما يتعلق بالتكلفة، الجودة، الأمن.
2. تطوير وترقية غاز البترول المميع بكل أشكاله خاصة الخام وغاز الوقود.
3. تطوير الشراكة والتعاون في ميدان غاز البترول المميع.
4. التخزين والنقل لكل المنتجات البترولية المسوقة وضمان خدمات ما بعد البيع.
5. ضمان صيانة التجديد والإصلاح للتجهيزات وكذلك الاستقرار داخل الوحدة.
6. التوجيه ومراقبة السير الحسن للهيئات والمصالح.
7. ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، شبكة البيع والتموين.
8. تحليل واقتراح سياسات وإستراتيجيات في ميدان التخزين، التوزيع، والتموين بالمنتجات.
9. تبادل المعلومات مع الدول الأخرى في إطار تطوير التعاون في ميدان المحروقات.

الفرع الثالث: أهداف قسم غاز البترول المميع GPL

من بين الأهداف المستقبلية لقسم غاز البترول المميع GPL نذكر ما يلي:

1. التسيير والتنظيم والدفع وتطوير نشاط التعبئة "الملء"، وتوزيع غاز البترول المميع GPL.
2. العمل على تطوير أساليب نقل غاز البترول المميع الخام بحريا، خطوط الأنابيب، الشاحنات، التخزين، أو النقل عن طريق البر.

3. العمل على احترام الأسس والنصائح الأمنية على كامل شبكة غاز البترول المميع (النقل، التعبئة، التخزين، القارورات، الصهاريج).

4. تطوير وتنظيم شبكة التسويق والتوزيع.

الفرع الرابع: تقسيمات فرع غاز البترول المميع GPL

ينقسم فرع غاز البترول المميع GPL إلى قسمين هما:

1- قسم وظيفي: يتمثل في الوحدات الإدارية، المديريات.

2- قسم عملي: وجد بغرض إتمام تطبيق الوظائف الخاصة بعملية الإنتاج، وذلك على مستوى كل المناطق ومراكز التخزين والتعمير والمستودعات ونقاط البيع.

إن فرع غاز البترول المميع GPL مختص في تعبئة وبيع غاز البترول المميع والمتكون في البوتان والبروبان وغاز البترول المميع للوقود GPL/c، أو بصفة أساسية يقتصر نشاطه على غاز البروبان والبوتان في أحجامه المختلفة، حيث نجد:

B13: قارورات غاز تحتوي على 13 كلغ من البوتان.

B03: قارورات غاز تحتوي على 03 كلغ من البوتان.

B35: قارورات غاز تحتوي على 35 كلغ من البروبان، أو كذلك غاز البترول المميع GPL/c الذي هو مزيج من البوتان والبروبان.

الفرع الخامس: أنواع مراكز التعبئة

لفرع GPL البليدة ثلاث أنواع من مراكز التعبئة:

1. **مركز التعبئة CE**: يتم فيه استقبال المواد الأولية الخام عن طريق الأنابيب (Pipe)، ومن ثم يتم تعبئة قارورات البروبان والبوتان، وكذلك توزيع المواد الأولية إلى مختلف مراكز التعبئة الصغيرة التابعة لها.

2. **مركز التعبئة صغير MCE**: وفي هذه المراكز يتم استقبال المادة الأولية من مراكز التعبئة ويقوم بتعبئتها لكن يكون محدود الكمية.

3. **مخزن التموين DR**: يتم في مخزن التموين استقبال القارورات المعبئة من طرف مراكز التعبئة ويعتبر كنقطة بيع.

الفرع السادس: الهيكل التنظيمي لفرع GPL

يحتوي فرع GPL على الفروع التالية:

1. **المديــر**: إن السلطة العليا في فرع GPL ممثلة بمدير عام يسهر على الأداء الفعال لفرع GPL، ويساعده في مهمته مجموعة من الموظفين، موزعين على كل من نيابة المدير والسكرتارية والمساعدين والمجموعة القانونية. كما أن للمدير المسؤولية التامة بالإمضاء على الوثائق وإصدار القرارات.

2. **الأمانــة**: إن المهام التي يقوم بها السكرتير من أجل ضمان الاتصالات الداخلية والخارجية، وذلك من خلال قيامه بالأعمال التالية:

أ- ضمان سير البريد الداخلي والخارجي.

ب- تعيين ملفات خاصة بالجهات والقرارات.

ج- كتابة البرقيات والوثائق المتعلقة بخدمات المدير بالكمبيوتر.

د- استقبال الزوار.

ه- إدارة تجهيزات المدير.

3. **مصلحة الأمن والأمن الصناعي**: وتتمثل فيما يلي:

أ- إبلاغ المدير بكل ما يتعلق بالمشاكل وعدم احترام القوانين الخاصة بالأمن.

ب- إتباع الإجراءات الأمنية والمساعدة على تنفيذها على قطاعات إعادة البيع، نقطة البيع الحر، التسيير المباشر، التسيير الحر.

4. **مصلحة الإعلام الآلي**: تتمثل مهام مصلحة الإعلام الآلي فيما يلي:

أ- وضع برنامج جاهز (Logiciel) لكل مديرية من المديريات.

ب- وضع شبكة محلية على مستوى فرع GPL، وتطوير نظم المعلومات والاتصالات بين مختلف المراكز والمناطق.

ج- صيانة معدات الإعلام الآلي عن طريق العناية بها ووقايتها وتأمين المساعدة والتكوين لصالح فرع GPL.

د- متابعة مختلف المتطلبات والدراسات التقنية الخاصة بالإعلام الآلي.

ه- مراقبة وتحليل معلومات التسيير الإدارية.

و- إنجاز الجداول والتقارير الخاصة بالعمل الإداري.

ز- تأمين التجهيزات والاستغلال والحفاظ على برنامج التسيير.

ح- إنجاز لوحة القيادة مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف العمليات الإدارية.

5. **دائرة الاستغلال**:

تشمل دائرة الاستغلال على المصالح التالية:

أ- **مصلحة النقل**: تقوم هذه المصلحة بعدة مهام على مستوى المنطقة أهمها:

- تقوم بتقسيم ميزانية النقل لكل مركز نقل للغاز.
- مراقبة وسائل النقل التابعة للوحدة، هل تعمل بصفة عادية ومنتظمة.
- الاتصالات مع مركز التعبئة التابعة لها لمناقشة المشاكل المتعلقة بالنقل.
- التنسيق والمعاونة بين مراكز التعبئة لوسائل النقل.
- القيام بعملية تصليح العطب بالنسبة لوسائل النقل التابعة للمركز .

ب- **مصلحة التوزيع**: لها عدة مهام هي:

- مراقبة المبيعات.
- البرمجة السنوية لتموين المنطقة بالغاز.
- مراقبة مراكز التعبئة من أجل احتياجاتهم اليومية بالغاز.

ج- **مصلحة الإنتاج**: تقوم بإنتاج المنتوج حسب الطلب للمبيعات والتوزيع إلى مراكز التعبئة للاستهلاك.

6. **دائرة التقنيات والصيانة**: تنقسم هذه الدائرة إلى المصالح التالية:

أ- **مصلحة التخطيط**: تقوم هذه المصلحة بعدة مهام وهي:

- تسيير المعلومات والمعطيات الآتية من المديريات والوحدات الأخرى من أجل وضع عمل موحد.
- تنظيم أنظمة تسيير الفرع.
- وضع دراسات ومتابعات للعمليات والمنتجات لفرع GPL من أجل توجيه الإدارة إلى تسيير أحسن للفرع.

ب- **مصلحة العتاد المنتج**: تقوم هذه المصلحة بتوفير العتاد اللازم لعمليات الإنتاج وبأحسن التقنيات.

ج- **مصلحة الصيانة والتركيب الثابت**: تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- التكفل بالعمل الجيد للميدان التقني للفرع عن طريق التحكم في مختلف معدات الإنتاج.
- السهر على توفير الأمن الضروري لسير آليات العمل.
- صيانة الآلات ومعدات التعبئة، وكذلك تقوم بعملية الإصلاح الخاص بالمعدات التابعة للوحدة.

7. **دائرة التسويق**: تقوم هذه الدائرة بتسويق المنتجات الخاصة بالفرع في أحسن الظروف (الوقاية، الأمن، التخزين)، وترقية مختلف المنتجات، وإعداد مخططات التسويق والمبيعات السنوية، وتنقسم هذه الدائرة إلى:

أ- **مصلحة البيع**: هي المسؤولة عن تسجيل العمليات المحققة من طرف المؤسسة وكذا المعاملات مع الزبائن الذين هم دائنون، وكذلك السهر على التطبيق الصارم لإجراءات البيع الخاصة بعقود الزبائن وكذا الاحتياجات وسياسة القروض.

ب- **مصلحة التسويق**: وهي المصلحة المسؤولة عن :

- نظام المعلومات التسويقي في المؤسسة.
- دراسة التحركات السوقية المحلية للمنتجات .
- تقوم بالسياسات التسويقية والترويجية للمنتوج.

8. **دائرة المستخدمين**: تشمل دائرة المستخدمين على المصالح التالية:

أ- **مصلحة الموارد البشرية**: وهي المصلحة المسؤولة عن:

- إعداد ووضع سياسة محددة وجيدة للموارد البشرية.
- الاهتمام بدراسات التخطيط والإحصائيات واحتياجات التكوين وتحليل مختلف الأعمال.
- وضع ميزانية الأعمال والأجور.
- متابعة الفعاليات (الحركيات، دخول، خروج، الإستقالات، التقاعد، الترقية).
- هي المسؤولة عن استقبال الملفات حسب المؤهلات.
- التوظيف بالوحدة.

ب- مصلحة الموظفين والتسيير: وهي المصلحة المسؤولة عن المهام التالية:

- إعطاء الأوامر لمصلحة الأجور مثل التغيب بالنسبة للعمال.
- مراقبة التصرفات الخاصة بالعمال كالتأديب ودراسة الحالة والخروج بنتيجة.
- استقبال طلبات العمال الخاصة بالإجازة، العطل السنوية والمرضية.
- تحديد وضعيات الضرائب وإعلام صندوق الضمان الإجتماعي بالإشتراكات.
- الاهتمام بجميع الاحتياجات المتعلقة بالأجور.

ج- **مصلحة الوسائل المشتركة**: تشمل هذه المصلحة على:

- ضمان تلبية حاجيات الفرع.
- جعل إجراءات العمل في صالح مختلف الهياكل.
- توفير مختلف الوسائل الاستهلاكية للفرع عن طريق المشتريات (أدوات المكتب مثلا).
- ضمان حسن الاستغلال للمرافق وأجهزة الاتصال.
- القيام بأشغال التهيئة وإصلاح الوسائل.

9. **دائرة المالية والمحاسبة:** تقوم هذه الدائرة بوضع سياسة حالية للفرع، كما تقوم بضمان التسيير المالي الدقيق، والتحكم في المحاسبة العامة داخل الفرع تطابقا مع الإجراءات والتشريعات الخاصة به، وكذلك دراسته لحاجيات الفرع المتعلقة بالتمويل وتسيير الخزينة والحسابات البنكية والقيام بتدقيق الحسابات والتنسيق بين مجموع الأعمال الخاصة بالتحليل المالي، وتنقسم هذه الدائرة بدورها إلى المصالح التالية:

أ- مصلحة المحاسبة العامة: وهي المصلحة المسؤولة عن:

- تسجيل كل القيود والعمليات المحاسبية وذلك بعد تلقي كل فواتير البيع والشراء.
- تحديد قيمة الضرائب.
- استرجاع الحقوق التي حان موعد استحقاقها من طرف الزبائن.
- الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.

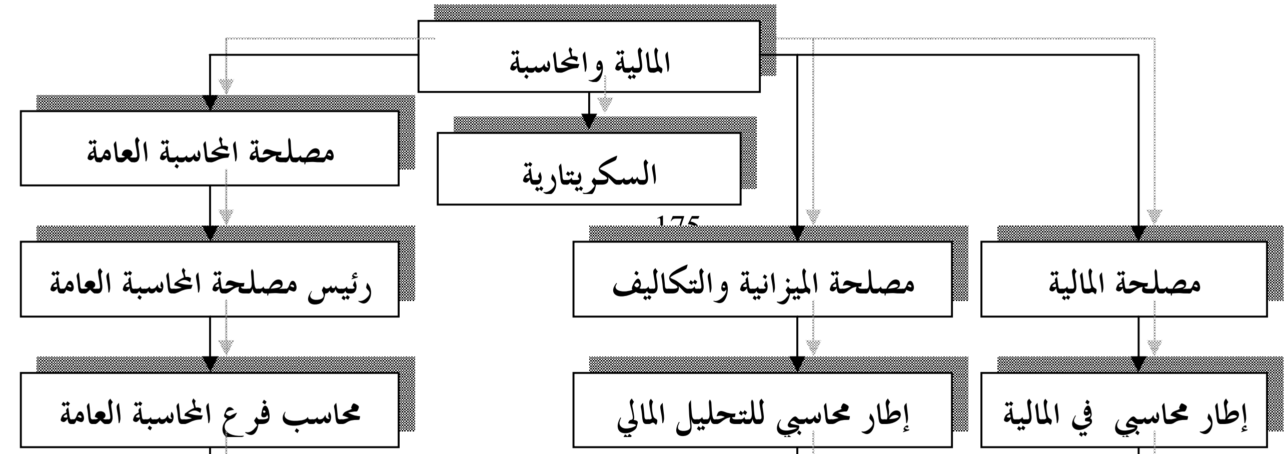
ب- **مصلحة المالية:** تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- جمع كل الأموال الخاصة بالعملية التي باعت فيها المؤسسة البضائع بصك بريدي أو نقدا.
- الإشراف على كشف التقارب.

ج- **مصلحة الميزانية والتكاليف:** تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

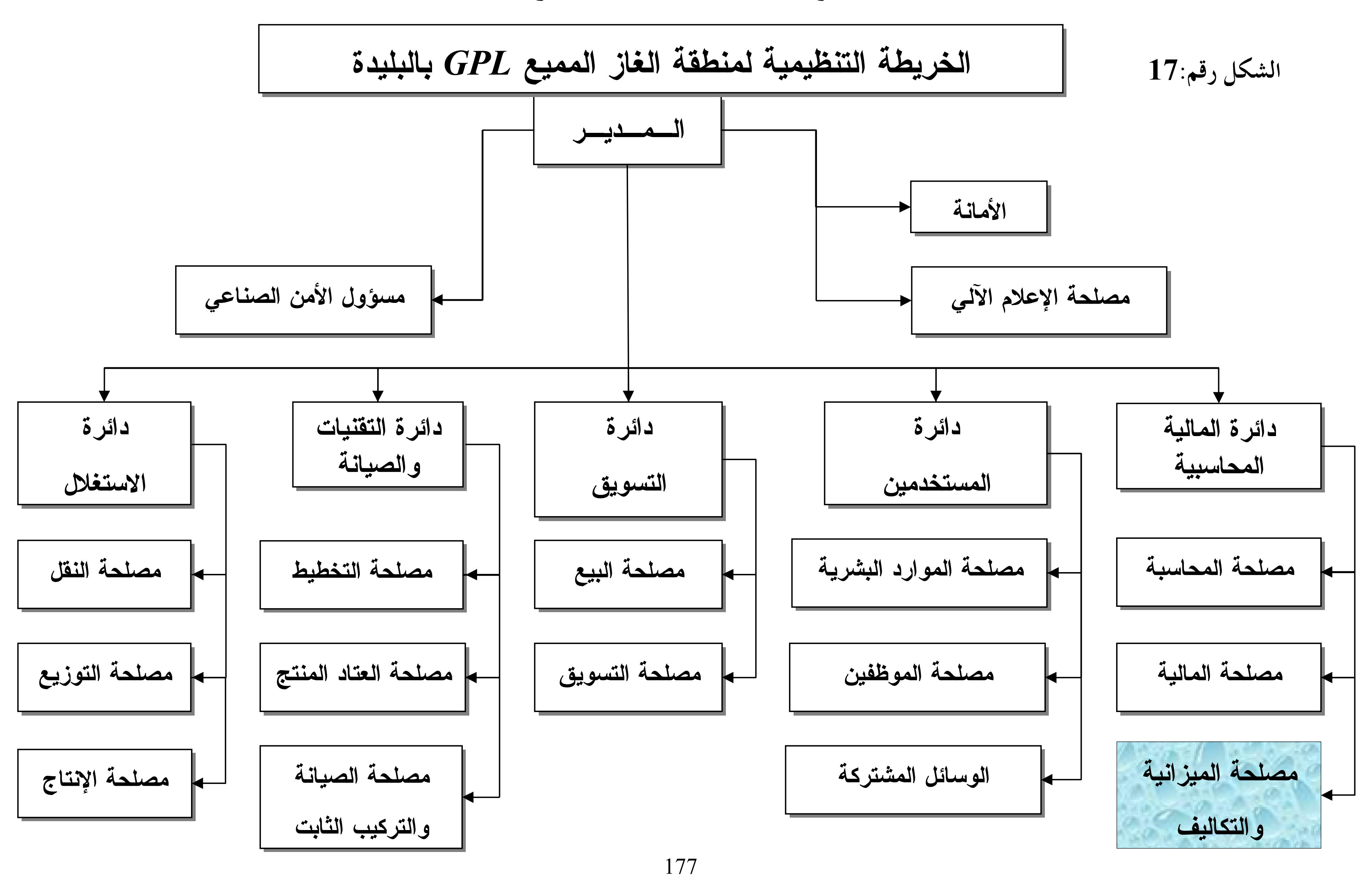
- توزيع الأعباء غير المباشرة التي حدثت خلال الدورة.
- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لكل المنتوجات.
- حساب النتيجة التحليلية للمنتوجات.
- إعداد الموازنات التقديرية.
- المقارنة بين ماهو حقيقي وما هو مقدر، واستخراج الانحرافات.
- محاولة إعداد دراسات لتخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح.


الشكل رقم 16: الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لفرع GPL البليدة



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الشكل رقم: 17



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 504/98 الصادر بتاريخ 1998/10/13 المتضمن إعادة تنظيم شركة نفطال "شركة ذات أسهم".

المطلب الثالث: تقديم غاز البوتان

يقوم قسم GPL بتسويق ثلاثة مواد، البوتان، البروبان، وقود غاز البترول المميع (GPL\C)، غير أن غاز البوتان يحتل المكانة الأساسية في المؤسسة.

الفرع الأول: التعريف بغاز البوتان

البوتان هو GPL، وهو مركب هيدروكربوني يتكون أساسا من الكربون (C)، والهيدروجين (H)، صيغته الكيميائية C_4H_{10}، وهو على شكله الجاهز ليس مركبا كيميائيا صافيا، وإنما هو خليط من الهيدروكربونات.

يكون غاز البوتان سائلا في درجات الحرارة المنخفضة (تحت الصفر)، ويتحول إلى غاز ابتداء من درجة الحرارة 0°، حيث أن 1 لتر من البوتان السائل يحرر 239 لتر غاز في شروط معينة (1BAR، $15^{\circ}C$) والكتلة الحجمية للبوتان هي 0.513 كلغ/ل في $50^{\circ}C$.

كما أن استعمالات غاز البوتان كثيرة ومتنوعة أهمها:

1- **الاستعمال المنزلي:** كالطبخ، التسخين، التكييف، تشغيل بعض الأجهزة، الإنارة.

2- **الاستعمال الجماعي:** في الفنادق، المطاعم، المستشفيات...الخ

3- **الاستعمال الصناعي والتجاري:** في الأشغال العمومية، البناء، الصناعات الكيميائية مثل العطور وغيرها.

الفرع الثاني: مصادر استخراج غاز البوتان

إن غاز البوتان يعتبر من منتجات باطن الأرض التي تراكمت منذ ملايين السنين و يتم استخراجه من مصدرين أساسين هما: البترول الخام ومعالجة الغاز الطبيعي.

1- **البترول الخام:** يتم في معامل تكرير البترول الخام تقطير البترول داخل أعمد خاصة، أين يتم الحصول على غاز البوتان بارتفاعه على شكل غاز إلى أعلى العمود، أين يستقبل ويجمع ثم يتم تمييعه لتسهيل عملية نقله وتوزيعه، ولهذا السبب يسمى غاز البترول المميع GPL.

2- معالجة الغاز الطبيعي: يستخرج من الغاز الطبيعي غاز البترول المميع الذي ينقل عن طريق الأنابيب البترولية إلى مركبات الفصل بهدف الحصول على البوتان لوحده، كما يمكن استخراجه من عملية تمييع الغاز الطبيعي.

الفرع الثالث: إنتاج غاز البوتان

إن عملية إنتاج غاز البوتان ترتكز على تحويله من الشكل الخام إلى الشكل الجاهز، حيث يتم نقل غاز البوتان خاما من وحدات التمييع ووحدات المعالجة إلى مراكز التعميم من أجل تحويله إلى الشكل الجاهز عبر مراحل عديدة أهمها:

1. توفير القارورات الخاصة بغاز البوتان ومراقبة صلاحيتها قبل التعمير.

2. ضغط غاز البوتان داخل القارورات.
3. مراقبة وزن القارورة المملوءة ومدى مطابقتها للمقاييس المعمول بها.
4. مراقبة التسربات التي تكون قد حدثت للقارورات أثناء عملية التعمير.
5. تجميع وإحصاء القارورات.

إن عملية التعمير تقتضي وضع غاز البوتان في نوعين من القارورات هما:

- B13: قارورة بسعة 13 كلغ.
- B03: قارورة بسعة 03 كلغ.

وتجدر الإشارة إلى أن قارورة غاز البوتان رغم خضوعها للمراقبة قبل وبعد عملية التعمير، إلا أن الزبون قد يجد قارورة غاز بها ثقوب أو غير معبئة جيدا، أو حتى معبئة فوق الحاجة مما يسبب خطرا على حياته.

أما فيما يخص سعر قارورة غاز البوتان فهو محدد من طرف الدولة بقيمة 157 دج للقارورة، وهو بذلك لا يغطي تكاليف عملية التعمير التي تعتبر مكلفة جدا، أما السعر الذي تصل به إلى المستهلكين هو 230 دج، وقد يرتفع في بعض المناطق الداخلية، وعموما فإن متوسط سعر قارورة B13 يتراوح ما بين 200 دج إلى 230 دج على المستوى الوطني.

الفرع الرابع: توزيع غاز البوتان

تقوم مؤسسة نفطال بتوزيع غاز البوتان إلى المستهلكين وتضمن تزويد السوق الوطنية بشكل مستمر، لكون غاز البوتان منتج اجتماعي، وانقطاعه يشكل أزمة كبيرة في بعض المناطق النائية، وسنتناول فيما يلي أهم قنوات التوزيع التي تستعملها نفطال لإيصال غاز البوتان إلى المستهلك النهائي انطلاقا من مراكز التعمير، كما سوف نتطرق إلى مختلف نقاط البيع.

1- **قناة التوزيع القصيرة:** تتميز بوجود علاقة مباشرة بين المؤسسة والمستهلك النهائي، حيث يتم تلبية الطلبات مباشرة من مراكز التعمير.

2- **قناة التوزيع المتوسطة:** وهي القناة التي تتميز عادة بوجود وسيط بين المؤسسة والمستهلك.

الفرع الخامس: تقييم غاز البوتان

لغاز البوتان عدة مزايا، لكن هناك بعض العيوب التي يخلفها وسوف نحاول ذكر المزايا والعيوب المختلفة كما يلي:

1. **مزايا غاز البوتان:** لغاز البوتان عدة مزايا نذكر منها ما يلي:

أ- البوتان كباقي منتجات غاز البترول المميع خال من الكبريت، وبالتالي ينقص من أخطار التلوث.

ب- سهولة التخزين و النقل في شكله السائل.

ج- قارورة غاز البوتان لا تحتاج إلى تجهيزات كبيرة ومكلفة عند تنصيبها.

2. **عيوب غاز البوتان:** لغاز البوتان عدة عيوب نذكر منها ما يلي:

أ- قارورة غاز البوتان يمكن أن تشكل خطرا على حياة الإنسان في حالة حدوث تسربات نظرا لسوء استعمالها.

ب- استعمال قارورة غاز البوتان يكلف جهدا كبيرا أحيانا ابتداء من لحظة اقتناءها.

ج- إن عملية تعبئة غاز البوتان في قارورات تفرض على الزبائن وجوب اكتساب هذه الأخيرة من أجل الحصول على المنتج.

المطلب الرابع: استراتيجية المؤسسة

لمؤسسة نفطال عدة استراتيجيات مستقبلية مبنية على أسس تم دراستها من خلال التخطيط الجيد للمؤسسة والتحكم في مختلف نشاطاها، ومن هذه الاستراتيجيات ما يلي:

1. تخفيض تكلفة المنتجات.
2. تحقيق الأرباح على مستوى الوحدات وعلى مستوى المؤسسة الأم.
3. إدخال التقنيات الحديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية.
4. التحكم في مختلف الطاقات والإمكانيات المتاحة وتسييرها أحسن استغلال.
5. تغطية كامل الوطن بالمنتوجات.
6. البحث عن أسواق خارجية من أجل عملية التصدير.
7. رفع المستوى الرقابي لجودة المنتوج.
8. تحسين الأداء .
9. الزيادة في رأس المال.

المبحث الثاني: حساب التكاليف في مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة

لقد تبنت المؤسسة خلال السنوات الأخيرة معايير تعديلية لتأمين التحكم في التكاليف، تحسين الأداء الإنتاجي وكذا ترقية سياسة تسويقية ذات جودة وهذا من خلال اعتماد محاسبة التكاليف كأداة تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي العمل على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة

الحقيقة أن أهمية وضع نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة كوسيلة معلومات لم تظهر إلا بعد مرور المؤسسة إلى مؤسسة ذات أسهم، حيث أن أول علاقة لها بمحافظ الحسابات سنة 1992، أظهرت عدم كفاية عامة أنظمة المؤسسة وبالخصوص غياب محاسبة التكاليف التي تسمح بـــ:

- التقسيم حسب فرع النشاط لنتيجة الاستغلال.
- تمثل قاعدة لتقييم المخزونات.
- الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الواضحة والسريعة.

كما يدخل هذا الاهتمام في إطار تحضير المؤسسات الوطنية لجعلها قادرة على التكيف والخوض في غمار المنافسة الدولية باعتبار أن المعيار الذي يحكم هذه الأخيرة هو معيار المردودية الاقتصادية والذي لم يكن موجودا من قبل في الاقتصاد المخطط.

هذه المردودية لا يمكن أن تقاس إلا في ظل تقنيات التسيير المحددة، حيث تعد محاسبة التكاليف من أهمها باعتبارها تقوم في مضمونها على تحديد أسعار التكلفة، وبالتالي إمكانية التعرف على هامش الربح.

ومن الأدوات المستعملة في نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة ما يلي:

- الدفتر التقني لوضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف.
- المخطط الحسابي التحليلي.
- جدول الترميز.
- دليل تشخيص الحسابات.
- إجراءات التوزيع ومصاريف المقر.

المطلب الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة.

إن الأعباء غير المباشرة توجه إلى الحسابات التحليلية وتوزع وفق نظام محاسبة التكاليف على مستوى كل الأنشطة والمنتجات من خلال مفاتيح التوزيع، وتقسم إلى:

- الأعباء المشتركة بين المراكز.
- أعباء غير مباشرة للمؤسسة الأم.
- أعباء غير مباشرة للفرع.

وسوف نقوم بدراسة الأعباء غير المباشرة لمؤسسة نفطال والقيام بتوزيعها.

الجدول رقم 15: تجميع التكاليف

الوحدة (دج)

	المديرية العامة	المديرية العامة للغاز المميع	الإدارة العامة لوحدة البليدة	دائرة المستخدمين	الدائرة التقنية	دائرة الاستغلال	دائرة التسويق والتجارة	الدائرة المالية والمحاسبية	المجموع
	47013	**47012**	**47020**	**47031**	**47040**	**47043**	**47050**	**47060**	
مواد ولوازم مستهلكة حـــ 61	5227219.19	6733137.47	88012.8	993409.79	217475.25	32102.73	58694.37	138019.71	13488071.31
الخدمات حـــ 62	10754585.88	8000673.37	103721.69	4451941.23	467610.01	206527.16	280753.95	629355.59	24895168.88
مصاريف المستخدمين حـــ 63	28477010.06	35724329.44	1116025.51	12043882.4	7380033.02	6362858.16	7181257.84	13060063.57	111345460
ضرائب ورسوم حـــ 64	34265.51	47651.4	52268	1200	12584	0	0	0	147968.91
مصاريف مالية حـــ 65	81459.14	3748870.42	0	2767466.29	0	0	0	907444.8	7505240.65
مصاريف مختلفة حـــ 66	620623.63	103147.36	2417164.78	209352.24	0	0	0	0	3350288.01
مخصصات الاهتلاك حـــ 68	4425050	2966474.91	6163905.97	2036334.57	2452708.11	0	780864	0	18825337.56
المجموع	49620213.41	57324284.37	9941098.75	22503586.52	10530410.39	6601488.05	8301570.16	14734883.67	179557535.3

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (الملحق رقم: 01)

الجدول رقم 16: تحميل الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المقر **الوحدة (دج)**

	المديرية العامة	المديرية العامة للغاز المميع	الإدارة العامة لوحدة البليدة	دائرة المستخدمين	الدائرة التقنية	دائرة الاستغلال	دائرة التسويق والتجارة	الدائرة المالية والمحاسبية
	47013	47012	47020	47031	47040	47043	47050	47060
مجموع التوزيع الأولي	49620213.41	57324284.37	9941098.75	22503586.52	10530410.39	6601488.05	8301570.16	14734883.67
المديرية العامة	(49620213.41)	-	6793262.728	15377855.04	7195969.602	4511135.424	5672888.739	10069101.87
المديرية العامة للغاز المميع	-	(57324284.37)	7847989.714	17765432.17	8313221.154	5211537.639	6553665.632	11632438.06
الإدارة العامة لوحدة البليدة	-	-	24582351.19	55646873.73	26039601.15	16324161.11	20528124.53	36436423.6
الإدارة العامة لوحدة البليدة	-	-	(24582351.19)	8826774.432	4130433.036	2589358.184	3256195.948	5779589.592
مجموع المصاريف غير المباشرة	0	0	0	64473648.17	30170034.18	18913519.3	23784320.48	42216013.2

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

1- تحميل الأقسام الثانوية على الرئيسية للمقر:

حـــ/047013 مصاريف المديرية العامة للشراقة وقيمتها: 49620213.41دج

حـــ/047012 مصاريف المديرية العامة للغاز المميع وقيمتها: 57324284.37دج

حـــ/ 047020 مصاريف الادارة العامة لمقر (البليدة) وقيمتها: 9941098.75دج

على الأقسام الأساسية:

حـــ/047031 مصاريف دائرة المستخدمين وقيمتها: 22503586.52دج

حـــ/047040 مصاريف دائرة التقنيات والصيانة وقيمتها : 10530410.39دج

حـــ/047043 مصاريف دائرة الاستغلال وقيمتها : 6601488.05دج

حـــ/047050 مصاريف دائرة التسويق والتجارة وقيمتها : 8301570.16دج

حـــ/047060 مصاريف دائرة المالية والمحاسبة وقيمتها: 14734883.67دج

- يتم تحليلها بالطريقة التالية:

توزيع القسم الثانوي والمتمثل في مصاريف المديرية العامة للشراقة (حـــ 47013) حسب معدل التوزيع لكل قسم:

حـــ / معدل التوزيع	=	الأعباء غير المباشرة للحساب (القسم) / مجموع الأعباء غير المباشرة للحسابات
حـــ/047020	=	9941098.75 / (14734883.67+8301570.16+10530410.39+22503586.52+9941098.75)
حـــ/047020	=	**% 13.69**
حـــ/047031	=	22503586.52 / (14734883.67+8301570.16+10530410.39+22503586.52+9941098.75)
حـــ/047031	=	%30.1

وبنفس الطريقة نتحصل على نسب كل قسم وهي كمايلي:

حـــ / 047040	=	%14.5
حـــ/ 047043	=	%9.09
حـــ /047050	=	% 11.43
حـــ/047060	=	%20.29

ومنه نحسب نصيب كل قسم من حـــ/047013 (مصاريف المديرية العامة)

= معدل التوزيع × قيمة حـــ / 047013

ومنه نحسب نصيب كل قسم من حـــ/047012 (مصاريف المديرية العامة للغاز المميع)

= معدل التوزيع × قيمة حـــ / 047012

55646873.73	=	حـــ/047031
36436423.6+20528124.53+16324161.11+26039601.15+55646873.73		
%35.91	**=**	**حـــ/047031**
26039601.15	=	حـــ/047040
154975184.1		
%16.8	**=**	**حـــ/047040**
16324161.11	=	حـــ/047043
154975184.1		
%10.53	**=**	**حـــ/047043**
20528124.53	=	حـــ/047050
154975184.1		
%13.24	**=**	**حـــ/047050**
36436423.6	=	حـــ/047060
154975184.1		
%23.51	**=**	**حـــ/047060**

ومنه نحسب نصيب كل قسم من حـــ/047020 (مصاريف الإدارة العامة للمقر)

= معدل التوزيع × قيمة حـــ / 047020

الجدول رقم 17: تحميل الأقسام الرئيسية على مراكز الإنتاج

التكاليف / الأقسام	دائرة المستخدمين	دائرة التقنيات والصيانة	دائرة الاستغلال	دائرة التجارة والتسويق	دائرة المالية والمحاسبة	مصاريف الإدارة لوحدة بني تامو	مصاريف الوحدة لوحدة الحجوط	مصاريف الإدارة لوحدة الخميس	مصاريف الإدارة لوحدة الزبيرية	مصاريف الإدارة لوحدة المدية
	47031	047040	047043	047050	047060	710	711	712	713	772
مواد ولوازم مستهلكة حـ 61	993409,79	217475,25	32102,73	58694,37	138019,71	1448746,88	420466,7	659154,4	337907,02	410764,05
الخدمات حـ 62	4451941,23	467610,01	206527,16	280753,95	629355,59	6441335,66	472290,33	1779783,9	572732,08	472329,41
مصاريف المستخدمين حـ 63	12043882,4	7380033,02	6362858,16	7181257,84	13060063,57	9636459,88	6500134,38	6922761,74	6920332,08	4140229,58
ضرائب ورسوم حـ 64	1200	12584	0	0	0	355350	183500	175029	384995	170100
مصاريف مالية حـ 65	2767466,29	0	0	0	907444,8	0	0	0	0	0
مصاريف مختلفة حـ 66	209352,24	0	0	0	0	317383,81	0	0	0	0
مخصصات الاهتلاك حـ 68	2036334,57	2452708,11	0	780864	0	400836,97	1423907,36	83473,28	2001685,14	468313,47
مجموع الأعباء غير المباشرة	22503586,52	10530410,39	6601488,05	8301570,16	14734883,67	18600113,2	9000298,77	9620202,32	10217651,32	5661736,51
التوزيع الثانوي										
دائرية المستخدمين	22503586,52	-	-	-	-	7882659,886	3814293,672	4077006,527	4330203,227	2399423,208
دائرة التقنيات والصيانة	-	10530410,39	-	-	-	3688640,63	1784874,499	1907809,311	2026291,098	1122794,851
دائرة الاستغلال	-	-	6601488,05	-	-	2312399,626	1118933,379	1196000,906	1270276,844	703877,2961
دائرة التجارة والتسويق	-	-	-	8301570,16	-	2907912,214	1407092,443	1504007,181	1597411,411	885146,9113
دائرة المالية والمحاسبة	-	-	-	-	14734883,67	5161402,887	2497520,717	2669539,669	2835327,638	1571092,759
مجموع الأعباء غير المباشرة	0	0	0	0	0	40553128,44	19623013,48	20974565,91	22277161,54	12344071,54

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (أنظر الملحق: 04/03/02/01)

2- توزيع الأقسام الرئيسية على المراكز: يتم التوزيع على أساس مجموعة مصاريف الإدارة العامة لكل المراكز.

إيجاد معدلات التوزيع لكل مركز:

بصفة عامة:

$$\text{معدل التوزيع للمركز (X)} = \frac{\text{مجموع الأعباء غير المباشرة للمركز (X)}}{\text{مجموع الأعباء غير المباشرة للمراكز}}$$

لدينا: مجموع الأعباء غير المباشرة للمراكز =53100002.12.دج

معـــدل توزيـــع بني تامـــــو	=	18600113.2 / 53100002.12	=	**%35.03**
معـــدل توزيـــع الحجـــــوط	=	9000298.77 / 53100002.12	=	**%16.95**
معـــدل توزيـــع الخميـــس	=	9620202.32 / 53100002.12	=	**%18.12**
معـــدل توزيـــع الزوبيريـــــة	=	10217651.32 / 53100002.12	=	**%19.24**
معـــدل توزيـــع المـــديـــــة	=	5661736.51 / 53100002.12	=	**%10.66**

فيصبح نصيب كل مركز كمايلي من :

1- مصاريف دائرة المستخدمين: (22503586.52**دج**).

- نصيب مركز بني تامو = 22503586.52 × 0.3503 = 7882659.886 دج
- نصيب مركز الحجوط = 22503586.52 × 0.1695 =3814293.672 دج
- نصيب مركز الخميس = 22503586.52 × 0.1812 =4077006.527 دج
- نصيب مركز الزوبيرية = 22503586.52 × 0.1924 = 4330203.227 دج
- نصيب مركز المدية = 22503586.52 × 0.1066 = 2399423.208 دج

وبنفس الطريقة نقوم بتوزيع باقي المصاريف على المراكز كما هو مبين في الجدول.

2- مصاريف دائرة التقنيات والصيانة: (10530410.39 **دج**)

- نصيب مركز بني تامو = 10530410.39 × 0.3503 = 3688640.63 دج
- نصيب مركز الحجوط = 10530410.39 × 0.1695 = 1784874.499 دج
- نصيب مركز الخميس = 10530410.39 × 0.1812 = 1907809.311 دج
- نصيب مركز الزوبيرية = 10530410.39 × 0.1924 = 2026291.098 دج
- نصيب مركز المدية = 10530410.39 × 0.1066 = 1122794.851 دج

3- مصاريف دائرة الاستغلال: (**6601488.05**) **دج**

- نصيب مركز بني تامو = 6601488.05 × 0.3503 = 2312399.626 دج
- نصيب مركز الحجوط = 6601488.05 × 0.1695 = 1118933.379 دج
- نصيب مركز الخميس = 6601488.05 × 0.1812 = 1196000.906 دج
- نصيب مركز الزوبيرية =6601488.05 × 0.1924 = 1270276.844 دج
- نصيب مركز المدية = 6601488.05 × 0.1066 = 703877.2961 دج

4- مصاريف دائرة التجارة والتسويق : (**8301570.16**) **دج**

- نصيب مركز بني تامو = 8301570.16 × 0.3503 = 2907912.214 دج
- نصيب مركز الحجوط = 8301570.16 × 0.1695 = 1407092.443 دج
- نصيب مركز الخميس = 8301570.16 × 0.1812 = 1504007.181 دج
- نصيب مركز الزوبيرية = 8301570.16 × 0.1924 = 1597411.411 دج
- نصيب مركز المدية = 8301570.16 × 0.1066 = 885146.9113 دج

5-مصاريف دائرة المالية والمحاسبة (14734883.67) دج

- نصيب مركز بني تامو = 14734883.67 × 0.3503 = 516402.887 دج
- نصيب مركز الحجوط = 14734883.67 × 0.1695 = 2497520.717 دج
- نصيب مركز الخميس = 14734883.67 × 0.1812 = 2669539.669 دج
- نصيب مركز الزوبيرية = 14734883.67 × 0.1924 = 2835327.638 دج
- نصيب مركز المدية = 14734883.67 × 0.1066 = 1571092.759 دج

الجدول رقم 18: جدول التوزيع الأولي والثانوي للأعباء غير المباشرة (وحدة بني تامو)

الأقسام	الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج	التوزيع
التكاليف	710020	710081	710400	710304	710091
مواد ولوازم مستهلكة حـ 61	1448746.88	15254495.46	0	2036301.36	1982948.8
الخدمات حـ 62	6441335.66	1854059.22	38628.39	158955	25745550.74
مصاريف المستخدمين حـ 63	9636459.88	13755759.95	13438933.57	0	395957.05
ضرائب ورسوم حـ 64	355350	115000	0	0	0
مصاريف مالية حـ 65	0	0	0	0	0
مصاريف مختلفة حـ 66	317383.81	525000.02	0	0	866380.15
مخصصات الاهتلاك حـ 68	400836.97	16777328.44	0	0	32962267.03
مجموع التوزيع الأولي	18600113.2	48281643.09	13477561.96	2195256.36	61953103.77
الإدارة	18600113.2	-	3229387.444	526010.0711	14844715.69
الصيانة	-	48281643.09	8382751.776	1365401.933	38533489.38
مجموع الأعباء غير المباشرة	0	0	25089701.18	4086668.364	115331308.8

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (انظر الملحق رقم:01 و02)

توزيع مصاريف الإدارة والصيانة:

يتم التوزيع على أساس مجموع المصاريف غير المباشرة لكل من التموين والإنتاج والتوزيع.

لدينا: مجموع المصاريف غير المباشرة = (التموين + الإنتاج + التوزيع)

= 61953103.77+2195256.36+13477561.96

= 77625922.09 دج

وعليه فإن معدلات توزيع مصاريف الإدارة والصيانة تكون كالتالي:

معـــــــدل التموين	=	مصاريف التموين / مجموع المصاريف غير المباشرة		
معـــــــدل التموين	=	13477561.96 / 77625922.09	=	%17.36
معـــــــدل الإنتاج	=	مصاريف الإنتاج / مجموع المصاريف غير المباشرة		
معـــــــدل الإنتاج	=	2195256.36 / 77625922.09	=	% 2.83

معـــــــدل التوزيع	=	مصاريف التوزيع / مجموع المصاريف غير المباشرة		
معـــــــدل التوزيع	=	61953103.77 / 77625922.09	=	%79.81

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والإنتاج والتوزيع من مصاريف الإدارة كما يلي:

- نصيب التموين = 18600113.2 × 0.1736 = 3229387.444 دج
- نصيب الإنتاج = 18600113.2 × 0.283 = 526010.0711 دج
- نصيب التوزيع = 18600113.2 × 0.7981 = 14844715.69 دج

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والإنتاج والتوزيع من مصاريف الصيانة كما يلي :

- نصيب التموين = 48281643.09 × 0.1736 = 8382751.776 دج
- نصيب الإنتاج = 48281643.09 × 0.283 = 1365401.933 دج
- نصيب التوزيع = 48281643.09 × 0.7981 = 38533489.38 دج

المطلب الثالث: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات

قبل حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات، علينا أولا إيجاد عدد الوحدات لكل قسم وذلك بتحويلها من الكلغ إلى القارورات.

الفرع الأول: إيجاد عدد الوحدات لكل قسم

1- قسم التموين:

	بوتان خام	**بروبان خام**	**قارورة بوتان 3كلغ**	**قارورة بوتان 13كلغ**	**قارورة بروبان 35كلغ**
الكمية (كلغ)	114822000	17136290	840	10998	237370
عدد الوحدات	114822000	17136290	280	846	6782

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 01

2- قسم الإنتاج:

	قارورة بوتان 3كلغ	**قارورة بوتان 13كلغ**	**سيرغاز**
الكمية (كلغ)	183582	41203994	13065148
عدد الوحدات	61194	3169538	13065148

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 01

3- قسم التوزيع:

	بوتان خام	بروبان خام	قارورة بوتان 3كلغ	قارورة بوتان 13كلغ	قارورة بروبان 35كلغ	سيرغاز
الكمية (كلغ)	269120	1626697	146646	28134158	237370	8692225
عدد الوحدات	269120	1626697	48882	216466	6782	8692225

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 01

الفرع الثاني: حساب تكلفة التموين.

سوف نقوم في هذا الفرع بحساب تكلفة التموين

الجدول رقم 19: حساب تكلفة التموين

البيـــــــــان	بوتـــان خام	بروبـــان خام	بوتان مصنع		بروبان مصنع
			B03	**B13**	**P35**
ثمن التموين = كمية التموين × سعر التموين بوتان خام = 2,362×114822000 بروبان خام = 2,362×17136290 قارورة بوتان 3 كلغ = 7,086×280 قارورة بوتان 13 كلغ = 7,086×846 قارورة بروبان 35 كلغ= 82,76×6782	271209564	40475916.98	1984.08	5994.756	561278.32
مصاريف التموين	21790365.24	3252042.448	159.4111477	2087.147384	45046.93349
تكلفة التموين	400177305.4	59723348.81	2927.565548	18347.67338	827891.6235
تكلفة مخزون أول مدة	5905661.36	111741.496	276.354	7192.29	-
تكلفة التموين الإجمالية	406082966.8	59835090.3	3203.919548	25539.96338	827891.6235
عدد الوحدات: كمية (التموين + مخ1)	117322280	17183598	319	1861	6786
تكلفة وحدة التموين	**3.46**	**3.48**	**10.04**	**13.72**	**121.99**

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

تم تقييم مخزون أول المدة بنفس ثمن شراء المواد الأولية لأنه لم تكن هناك تكلفة وسطية مرجحة للفترة السابقة، أما مصاريف التموين فتم توزيعها على أساس الوحدات المشتراة من كل مادة بوحدة الكلغ، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف التموين المقدرة بـــ (25089701.18) على إجمالي الوحدات المشتراة بالكلغ (132207498)، وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المشتراة من كل مادة بوحدة الكلغ.

عدد الوحدات المشتراة الإجمالية=114822000+17136290+840+10998+237370= 132207498

الفرع الثالث: تحديد تكلفة الإنتاج

سوف نقوم في هذا الفرع بحساب تكلفة الإنتاج

الجدول رقم 20: حساب تكلفة الإنتاج

البيـــــان	بوتـــان مصنـــع		سيـــــــرغاز
	B03	B13	
تكلفة المواد الأولية المستهلكة: تكلفة وحدة التموين × كمية المواد الأولية المستهلكة قارورة بوتان 3 كلغ = 183582×3.46 قارورة بوتان 13 كلغ = 41203994×3.46 سيرغاز : (13065148 كلغ) 714956×3.46+ 12350192×3.48=	635425.1146	142617754.5	45481819.76
مصاريف الإنتاج 4086668.364	13777.8002	3092353.263	980537.3006
تكلفة الإنتاج	649202.9148	145710107.8	46462357.06
عدد الوحدات المنتجة	61194	3169538	13065148
تكلفة إنتاج الوحدة	**10.60**	**45.97**	**3.55**

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

أما مصاريف الإنتاج فتم توزيعها على أساس الوحدات المنتجة من كل مادة بوحدة الكلغ، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف الإنتاج المقدرة بـــ (4086668.364) على إجمالي الوحدات المنتجة بالكلغ (54452724)، وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المنتجة من كل مادة بوحدة الكلغ.

عدد الوحدات المنتجة الإجمالية= 183582+41203994+13065148= 54452724 كلغ.

من خلال الجدول السابق نجد أن:

نسبة تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B03) = $\frac{10.66}{55} = 19.27\%$

نسبة تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B13) = $\frac{45.97}{200} = 22.98\%$

نسبة تكلفة إنتاج سيرغاز= $\frac{3.55}{9} = 33.44\%$

نسبة الهامش على تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B03) = $100\% - 19.27\% = 83.73\%$

نسبة الهامش على تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B13) = $100\% - 22.98\% = 77.02\%$

نسبة الهامش على تكلفة إنتاج سيرغاز= $100\% - 33.44\% = 66.56\%$

إن نسبة الهامش على تكلفة الإنتاج تفوق 50% وهذا ما يحقق مردودية عالية بالنسبة لهذه المؤسسة، حيث نجد أن منتوج البوتان المصنع (B03) يمثل أعلى نسبة مقارنة مع المنتوجين الآخرين.

الفرع الرابع: تحديد سعر التكلفـــة

الجدول رقم 21: حساب سعر التكلفـــة

البيـــــــان	بوتان خام	بروبان خام	قارورة بوتان 3كلغ	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بروبان 35كلغ	سيرغاز
تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة إنتاج الوحدة × عدد الوحدات المباعة						
بوتان خام = 3.46×269120	931494.4103					
بروبان خام= 3.48×1626697		5664329.548				
قارورة بوتان 3كلغ = 10.60×48882			518585.7581			
قارورة بوتان 13 كلغ = 45.97×2164166				99491112.3		
قارورة بروبان 35كلغ = 121.99 × 6782					827403.6237	
سيرغاز= 3.55 × 8692225						30911342.27
مصارف التوزيع: 115331308.8	793683.5882	4797423.87	432485.5955	82972723.96	700047.0917	25634944.73
المجموع	1725177.998	10461753.42	951071.3536	182463836.3	1527450.715	56546287
عدد الوحدات المباعة	269120	1626697	48882	216466	6782	8692225
سعر تكلفة الوحدة	**6.41**	**6.43**	**19.45**	**842.92**	**225.22**	**6.50**

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

أما مصاريف التوزيع فتم توزيعها على أساس الوحدات المباعة من كل مادة بوحدة الكلغ، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف التوزيع المقدرة بـــ (115331308.8) على إجمالي الوحدات المباعة بالكلغ (39106216)، وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المباعة من كل مادة بوحدة الكلغ.

عدد الوحدات المباعة الإجمالية=269120+1626697+146646+28134158+237370+ 8692225 = 39106216 كلغ.

المطلب الرابع: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال – سعر التكلفة

النتيجة التحليلية الإجمالية ربح بـــ **273974101.6**دج

الجدول رقم 22: حساب النتيجة التحليلية.

البيـــــــان	بوتان خام	بروبان خام	قارورة بوتان 3كلغ	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بروبان 35كلغ	سيرغاز
رع : رقم الأعمال						
بوتان خام = 5,9×269120	1587808					
بروبان خام = 5,9×1626697		9597335.3				
B03 = 48882× 55			2688510			
B13 = 2164166×200				432833200		
P35= 6782×400					2712800	
سيرغاز = 8692225 ×9						78230025
سعر التكلفة	(1725177.998)	(10461753.42)	(951071.353)	(182463836.3)	(1527450.715)	(56546287)
النتيجة التحليلية	-137369.9985	-864418.1176	1737438.646	250369363.7	1185349.285	21683738
النتيجة التحليلية الإجمالية	**273974101.6**					

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

من خلال النتائج المحصل عليها يمكن استخراج ما يلي:

رقم الأعمال الإجمالي لمؤسسة نفطال هو:

(78230025+2712800+432833200+2688510+9597335.3+1587808)

ومنه: رع ص=**527649678.3**دج.

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية/ رقم الأعمال الإجمالي

ومنه:

مردودية المؤسسة = 527649678.3/273974101.6= **51.92%**

أي أن المؤسسة حققت مردودية عالية جدا في ظل سعر التكلفة المحسوب بطريقة التكاليف الكلية يعادل:

(56546287+1527450.715+182463836.3+951071.3536+10461753.42+1725177.998) = 253675576.8 دج)

أما بالنسبة لمردودية البوتان الخام والبروبان الخام فهي سالبة، وهذا نظرا لارتفاع سعر تكلفتها مقارنة بسعر بيعها، حيث يجب على المؤسسة إعادة بناء سياسة التكاليف المتبعة، والقيام بتخفيض تكاليف البوتان الخام والبروبان الخام. أما بالنسبة لمردودية المنتجات الأخرى فهي مرتفعة جدا.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

لقد تعرفنا في المبحث السابق على الطريقة التي تتبعها المؤسسة في احتساب سعر التكلفة لمنتوجاتها المختلفة، ولعل ما يلفت انتباهنا هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنها تحمّل على أساس تناسب فيما بين مراكز الإنتاج، وهذا الإجراء لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتوج مما ينجم عنه تشويه حقيقي في نتائج التكاليف.

فإذا كان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC - والذي تم التعرض لجانبه النظري- هو النظام الذي يعالج التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات مرورا بالأنشطة المسببة لها، وبغرض تحسين معلومات التسيير بشكل عام ومعلومات التكاليف بشكل خاص فإنه يجب تبني عملية إجراء ومتابعة طريقة حديثة لحساب التكاليف، وذلك من أجل:

- توفير قاعدة معلومات لبناء سياسة تسعيرية ملائمة عن طريق وضع نظام لحساب التكاليف والتحكم في التكاليف النهائية.

- تمكين المسيرين من إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، وذلك عن طريق إرساء نظام حديث لحساب التكلفة النهائية تتأقلم مع خصائص المؤسسة ووضع نظام محاكاة للتكاليف المقدرة ومتابعة للتكاليف الحقيقية.

سوف نحاول في هذا المبحث أن نقوم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة واستخراج الفوارق بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام ABC، وذلك من خلال تطبيق المبادئ الأساسية لهذا النظام والمتمثلة في:

1. تحديد الأنشطة ومراكزها وتكاليفها.
2. تحديد مسببات التكلفة.
3. تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.
4. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها

الفرع الأول: تحديد الأنشطة.

إن الإعداد لقائمة الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سوف يمكن من حساب سعر التكلفة بأكثر دقة، كما يساعد أيضا في تحديد مردودية الزبائن والأسواق لهذه المؤسسة.

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها وبين أغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عليها، ومن ثم تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

يكتسي إعداد قائمة الأنشطة دورا مهما في وضع نظام يرتكز على الأنشطة في أية مؤسسة سواء كانت صناعية أو خدمية، كما تعتبر هذه المرحلة المنطلق الأساسي وهذا من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة.

سوف نقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى ثلاثة أصناف وهي كالآتي:

1. **أنشطة التموين**: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:
   - أ- نشاط إعداد الطلبيات.
   - ب- نشاط استلام المواد.
   - ج- نشاط تخزين المواد.
2. **أنشطة الإنتاج**: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:
   - أ- نشاط تصميم المنتجات.
   - ب- نشاط هندسة الإنتاج.
   - ج- نشاط الفحص.
   - د- نشاط التعبئة.
   - ه- نشاط الشحن.
   - و- نشاط التخزين.
   - ز- نشاط الأمن الصناعي.
   - ح- نشاط صيانة الآلات.
3. **أنشطة التوزيع**: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:
   - أ- نشاط توزيع المنتجات.
   - ب- نشاط إعداد الفواتير.
   - ج- نشاط استقبال طلبيات الزبائن.

الفرع الثاني: تحديد مراكز الأنشطة

لقد تم تقسيم الأنشطة إلى ثلاثة مراكز وهي:

1. مراكز أنشطة التموين.
2. مراكز أنشطة الإنتاج.
3. مراكز أنشطة التوزيع.

في حالة فرع GPL فإنه يتكون من مجموعة من الوحدات المترامية على مستوى نقاط مختلفة من التراب الوطني.

تتكون كل وحدة GPL من:

أ- مراكز تعبئة (البوتان، البروبان، السير غاز).

ب- مراكز تعبئة صغيرة.

ج- مراكز لتخزين المادة الخام بنوعيها (مراكز أولية ومراكز ثانوية)، مهمتها تزويد باقي المراكز بما تحتاجه من المادة الأولية لضمان سير استغلالها ونشاطها بسبب أن هذه المخازن ليست موجودة في جميع الولايات وإنما فقط في بعض الولايات (الجزائر، بجاية، سكيكدة، وهران، حاسي مسعود، حاسي الرمل) مع العلم أن مؤسسة نفطال لها مقر عبر كامل القطر الوطني.

د- مخازن لتخزين المنتوج المعبأ، وبالتالي فإن المادة الخام توجه إما:

- من نفطال إلى الوحدات الأخرى.
- أو من مركز x نحو مركز y داخل نفس المؤسسة.
- أو يوجه مباشرة لإنتاج منتوج معبئ.
- أو يسوق مباشرة ليباع في السوق المحلي.

أما المنتوج المعبأ يوجه:

- للبيع.
- أو من مراكز التعبئة إلى المخازن.
- أو يوجه لوحدات أخرى في حالة الندرة.

الفرع الثالث: تكاليف الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، حيث نوضح في هذا الفرع إجراءات تحديد تكاليف كل نشاط، ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

1- المواد واللوازم المستهلكة: يجب أولا طرح الاستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في:

أ- المواد الأولية المباشرة في الإنتاج.

ب- ساعات العمل المباشرة.

وبعد ذلك نطرح الاستهلاكات المباشرة للأنشطة بالمرور أولا بالدوائر التنظيمية كما يلي:

أ- استهلاكات لوازم الإنتاج في الورشات (الزيوت، الشحوم، الغاز، ...).

ب- وبعد تتبع ما أمكن تتبعه من التكاليف تبقى تكاليف الاستهلاك غير المباشرة والتي هي في العادة الطاقة الكهربائية والماء.

وهذه التكاليف يصعب اختيار مسببات تكلفة لها، لكن تجدر الإشارة أن النوع الأول (الكهرباء) يمكن حل مشكلته بتركيب عداد على الأقل عند كل من الأقسام التالية:

- عداد لوظيفة التموين.

- عداد لوظيفة الإنتاج.
- عداد للوظيفة التوزيع.
- عداد للإدارة العامة.
- عداد للمخازن.
- عدد الآلات الكهربائية (أجهزة الإعلام الآلي، مكيفات، آلات كهربائية،...).

وبعد توزيع تكاليف الاستهلاك على الأنشطة نكون قد قسمنا أغلب التكاليف نظرا لأهمية هذا العنصر ضمن هيكلة التكاليف.

2- **الخدمات**:

- **مصاريف الكراء**: تقوم المؤسسة في العادة بعملية الكراء عند وجود أعمال في الخارج مثل أعمال الورشات أو سيارات لنقل الأشخاص، وتعتبر أغلب هذه المصاريف مباشرة للأنشطة.
- **مصاريف الصيانة**: وهي أيضا يمكن تتبعها إلى الأنشطة بحسب فاتورة كل عملية صيانة.
- **الأجور للغير**: وتضم مصاريف محافظ الحسابات والموثق والمستشار القانوني، وأجور أخرى، وتعتبر مصاريف مباشرة للإدارة العامة أي لأنشطة الدعم.
- **مصاريف الإشهار**: وتعتبر كلها مصاريف مباشرة لأنشطة البيع.
- **مصاريف التنقلات**: تتحمل المؤسسة هذه المصاريف عند وجود أعمال ورشات خارج المؤسسة، لذا يمكن اعتبار أغلبية هذه المصاريف مباشرة لنشاط الورشات، أما مصاريف تنقل الإطارات فتحمل إلى الإدارة العامة.
- **مصاريف الهاتف**: وتنقسم إلى مصاريف الهاتف النقال، وتوزع بحسب عدد الإطارات في كل نشاط، أما مصاريف الهاتف الثابت فتوزع بحسب المراكز الهاتفية.

3- **تكاليف العمال**: يمثل هذا البند جزءا هاما ضمن هيكلة التكاليف، إلا أن أغلبها يمكن تتبعه إلى الأنشطة بحسب كشوف الأجور المستخرجة من مصلحة المستخدمين، أما أجور المؤطرين في الوظائف فإنها تعتبر غير مباشرة للأنشطة داخل الوظيفة وتقسم على الأنشطة بحسب ساعات العمل المباشر في كل نشاط داخل الوظيفة.

4- **الضرائب والرسوم**: وتعتبر غير مباشرة، ويمكن اعتبارها تكاليف على مستوى المصنع، لذا فإنها تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

5- **المصاريف المالية**: وهي تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

6- **المصاريف المتنوعة**: وتحمل هي الأخرى إلى الأنشطة الداعمة.

7- **الاهتلاكات**: تقسم إلى ثلاثة أصناف:

- **اهتلاكات مباشرة للأنشطة:** مثل اهتلاك الآلات، والتجهيزات المستعملة في كل نشاط وهي تعتبر مباشرة للأنشطة.
- **اهتلاكات على مستوى المؤسسة:** مثل اهتلاك مباني الإدارة وتحمل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة.

وبعد توزيع التكاليف من المحاسبة العامة يبقى توزيع تكاليف الأنشطة الداعمة إلى الأنشطة الرئيسية، لكن قبل ذلك تضاف إلى هذه التكاليف مكافآت المدراء وتكلفة رأس المال، وهنا تطرح مشكلة اختيار موجه مناسب لهذه التكاليف، وفي هذا الصدد يمكن أن تستعمل:

أ- عدد العمال في الأنشطة.

ب- عدد ساعات العمل المباشرة أو الآلات.

وبعد هذه العملية نحصل على تكاليف الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في أنشطة التموين والإنتاج والتوزيع.

المطلب الثاني: اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط

بعد الحصول على هيكلة الأنشطة الرئيسية وحساب تكاليفها، نحاول اقتراح موجهات التكلفة لكل نشاط، لكن ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة، ومعرفة عدد المسببات لكل نشاط، والجدول التالي يبين بعض الأنشطة الرئيسية المتعلقة بالتموين والإنتاج والتوزيع، ومختلف التكاليف المتعلقة بها، والمسببات التي يتم على أساسها تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

الجدول رقم 23: أنشطة المؤسسة

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسبب التكلفة	أمثلة عن نوع التكاليف
أنشطة التموين	نشاط إعداد الطلبيات.	عدد الطلبيات.	تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب. اهتلاك المكتب.
	نشاط استلام المواد.	عدد مرات الإستلام.	تكاليف أمين المخزن. تكاليف نقل المواد (تكاليف السائق). تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف النقل (تكاليف الشاحنة). تكاليف المكتب.

	نشاط تخزين المواد.	عدد مرات التخزين.	تكاليف أمين المخزن. تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف عون التخزين. تكاليف المخزن.
أنشطة الإنتاج	نشاط تصميم المنتجات.	كمية الإنتاج.	تكاليف السيطرة والرقابة النوعية.
	نشاط الإنتاج.	الأوامر الهندسية.	تكلفة الأقسام المتعلقة بهندسة الإنتاج.
	نشاط الفحص.	عدد مرات الفحص.	تكاليف الفحص والاختبار.
	نشاط التعبئة.	عدد مرات التعبئة.	تكاليف التعبئة.
	نشاط الشحن.	عدد مرات الشحن	تكاليف الشحن.
	نشاط التخزين.	عدد مرات التخزين.	تكاليف التخزين.
	نشاط الأمن الصناعي.	عدد عمال الأمن.	تكاليف عمال الحراسة.
	نشاط الصيانة.	وقت وعدد عمال الصيانة	تكاليف الصيانة (وقود، زيوت، اهتلاكات).
التوزيع	نشاط توزيع المنتجات.	عدد مرات التوزيع.	تكاليف السائق. تكاليف صيانة الشاحنة. تكاليف البترين.
	نشاط إعداد الفواتير.	عدد الفواتير.	تكاليف العامل على إعدادها. تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب.
	نشاط استقبال طلبيات الزبائن.	عدد الطلبيات.	تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب.

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى معارف سابقة.

المطلب الثالث: تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات

يتم تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وفقا لما يلي:

1. **نشاط التموين:**

أ- **معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبيات** = (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب+ اهتلاك المكتب)/عدد الطلبيات.

ب- **معدل التحميل لنشاط استلام المواد** = (تكاليف أمين المخزن + تكاليف نقل المواد (تكاليف السائق) + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف النقل (تكاليف الشاحنة) + تكاليف المكتب) / عدد مرات الإستلام.

ج- **معدل التحميل لنشاط تخزين المواد =** (تكاليف أمين المخزن + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف عون التخزين + تكاليف المخزن) / عدد مرات التخزين.

2. **نشاط الإنتاج:**

أ- **معدل التحميل لنشاط تصميم المنتجات** = تكاليف السيطرة والرقابة النوعية / كمية الإنتاج.

ب- **معدل التحميل لنشاط الإنتاج** = تكلفة الأقسام المتعلقة بهندسة الإنتاج / الأوامر الهندسية.

ج- **معدل التحميل لنشاط الفحص** = تكاليف الفحص والاختبار / عدد مرات الفحص.

د- **معدل التحميل لنشاط التعبئة** = تكاليف التعبئة / عدد مرات التعبئة.

ه- **معدل التحميل لنشاط الشحن** = تكاليف الشحن / عدد مرات الشحن.

و- **معدل التحميل لنشاط التخزين** = تكاليف التخزين / عدد مرات التخزين.

ز- **معدل التحميل لنشاط الأمن الصناعي** = تكاليف عمال الحراسة / عدد عمال الأمن.

ح- **معدل التحميل لنشاط الصيانة**= تكاليف الصيانة (وقود، زيوت، اهتلاكات)/عدد عمال الصيانة.

3. **نشاط التوزيع:**

أ- **معدل التحميل لنشاط توزيع المنتجات =** (تكاليف السائق + تكاليف صيانة الشاحنة + تكاليف البنزين)/ عدد مرات التوزيع.

ب- **معدل التحميل لنشاط إعداد الفواتير =** (تكاليف العامل على إعدادها + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب)/عدد الفواتير.

ج- **معدل التحميل لنشاط استقبال طلبيات الزبائن =** (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب) / عدد الطلبيات.

سوف يتم تخصيص التكاليف الخاصة بكل نشاط على المنتجات النهائية من خلال استخدام المعدلات المحصل عليها من جراء تحميل تكاليف هذه الأنشطة على مسببات التكلفة.

المطلب الرابع: التطبيق العددي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وسوف نقوم بمحاولة إسقاط خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدديا على التكاليف المسجلة في هذه المؤسسة، ومقارنة النتائج المتحصل عليها بالنظام التقليدي.

قد يتم الاعتماد في تخصيص بعض المصاريف على عدد العمال لذلك قمنا بإنشاء جدول يبين فيه عدد عمال كل قسم من الأقسام.

الجدول رقم 24: عدد العمال في الأقسام.

رقم حساب القسم	إســـم القســـم	عـــدد العمـــال
710020	المديرية العامة بني تامو	24
710021	الأمن	51
710042	الأمن الصناعي	18
710043	الاستغلال	22
710071	الصيانة	20
710081	صيانة معدات النقل	11
710085	نقل المواد الأولية	10
710086	نقل المواد المصنعة	25
710304	الإنتاج	28
710400	التخزين للمواد الأولية	16
	المجمـــــــوع	**225**

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم 25: معدلات التحميل لأنشطة التموين

البيـــــان	أنشطـــة التمويـــن		
	نشاط إعداد الطلبيات	نشاط استلام المواد	نشاط تخزين المواد
تكلفة الأنشطة	1968622.492	5829413.018	4217164.393
نوع المسببات	عدد الطلبيات	عدد مرات الاستلام	عدد مرات التخزين
عدد المسببات	200	200	150
معدل التحميل لكل نشاط	9843.11246	29147.06509	28114.42929

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (الملحقين: 01 و02)

تكلفة الأنشطة:

1- تكلفة نشاط إعداد الطلبيات هي:

$$\frac{88012.8+1116025.51+6163905.57}{1000}\times 200+\frac{34257.69+2440910.49}{1000}\times 200=1968622.492$$

2- تكلفة نشاط استلام المواد هي:

$$\frac{88012.8+1116025.51+6163905.57}{1000}\times 200+\frac{34257.69+2440910.49}{1000}\times 200$$
$$+(32102.73+6362858.16)\times\frac{200}{350}+206527.16=5829413.018$$

3- تكلفة نشاط تخزين المواد هي:

$$\frac{88012.8+1116025.51+6163905.57}{1000}\times 150+\frac{34257.69+2440910.49}{1000}\times 150$$
$$+(32102.73+6362858.16)\times\frac{150}{350}=4217164.393$$

الجدول رقم 26: معدلات التحميل لأنشطة الإنتاج

الإنتـــــــاج								
البيـــــــان	**نشاط تصميم المنتجات**	**نشاط الإنتاج**	**نشاط الفحص**	**نشاط التعبئة**	**نشاط الشحن**	**نشـــاط التخـــزين**	**نشاط الأمن الصناعـــي**	**نشاط الصيانة.**
تكلفة الأنشطة	470412.0771	313608.0514	627216.1029	784020.129	1080086.516	1620129.774	31882874.61	54959233.31
نوع المسببات	كمية الإنتاج	الأوامر الهندسية	عدد مرات الفحص	عدد مرات التعبئة	عدد مرات الشحن	عدد مرات التخزين	عدد عمال الأمن	عدد العمال الصيانة
عدد المسببات	54452724	45	28	3230732	500	500	69	31
معدل التحميل لكل نشاط	**0.008638908**	**6969.06781**	**22400.5751**	**0.24267569**	**2160.173032**	**3240.259548**	**462070.6465**	**1772878.494**

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (الملحقين 01 و02)

تكلفة أنشطة الإنتاج:

1- تكلفة نشاط تصميم المنتجات هي: $(2036301.36+158955)\times\frac{6}{28}=470412.077$

2- تكلفة نشاط الإنتاج هي: $(2036301.36+158955)\times\frac{4}{28}=131608.0514$

3- تكلفة نشاط الفحص هي: $(2036301.36+158955)\times\frac{8}{28}=627216.1029$

4- تكلفة نشاط التعبئة هي: $(2036301.36+158955)\times\frac{10}{28}=784020.129$

5- تكلفة نشاط الشحن هي:

$$(52760.48+155148.19+52500+2439807.62)\times\frac{10}{25}=1080086.516$$

6- تكلفة نشاط التخزين هي:

$$(52760.48+155148.19+52500+2439807.62)\times\frac{15}{25}=1620129.774$$

8- تكلفة نشاط الأمن الصناعي هي:

$$(166958.14+23471452.25+8244464.22)=31882874.61$$

8- تكلفة نشاط الصيانة هي:

$$544843.5+5484371.37+15254495.46+1854059.22+16777328.44+2185479.59$$
$$+12858655.73=54959233.31$$

تكلفة أنشطة التوزيع:

1- تكلفة نشاط توزيع المنتجات هي:

$$\frac{88012.8+1116025.51+6163905.57}{1000}\times150+\frac{34257.69+2440910.49}{1000}\times150+$$
$$58694.37+7181257.84+780864=9497283.079$$

2- تكلفة نشاط إعداد الفواتير هي:

$$\frac{88012.8+1116025.51+6163905.57}{1000}\times150+\frac{34257.69+2440910.49}{1000}\times150=1476466.869$$

3- تكلفة نشاط استقبال طلبيات الزبائن هي:

$$\frac{88012.8+1116025.51+6163905.57}{1000}\times150+\frac{34257.69+2440910.49}{1000}\times150+$$
$$(13060063.57)\times\frac{1}{225}=1534511.596$$

الجدول رقم 27: معدلات التحميل لأنشطة التوزيع

البيـــــــان	أنشطـــــــة التوزيـــــع		
	نشاط توزيع المنتجات	نشاط إعداد الفواتير	نشاط استقبال طلبيات الزبائن
تكلفة الأنشطة	9497283.079	1476466.869	1534511.596
نوع المسببات	عدد مرات التوزيع	عدد الفواتير	عدد الطلبيات
عدد المسببات	150	150	150
معدل تحميل كل نشاط	63315.22053	9843.11246	10230.07731

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة.

بما أن مجموع التكاليف المخصصة لأنشطة التموين والإنتاج والتوزيع وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أقل من المخصصة وفق النظام التقليدي فهذا يعني أن سعر تكلفة الوحدة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أقل من تكلفة الوحدة مقارنة بالنظام التقليدي.

و لم يكن بوسعنا أن نقوم بإجراء الخطوة الأخيرة والمتمثلة في تخصيص التكاليف على المنتجات نظرا لعدم توفر المعلومات الكافية في المؤسسة والتي يتم على أساسها توزيع التكاليف المخصصة لكل نشاط ومن بين الصعوبات التي واجهتنا في القيام بهذه المرحلة الأخيرة ما يلي:

- عدم توفر معلومات حول عدد الطلبيات وعدد مرات الاستلام وعدد مرات التخزين بالنسبة لكل مادة مشتراة، عدم توفر معلومات حول عدد الأوامر الهندسية، عدد مرات الفحص، عدد مرات الشحن بالنسبة لكل منتوج، عدم توفر معلومات حول عدد الفواتير التي تم إعدادها وعدد مرات التوزيع بالنسبة لكل منتوج.

ولذلك يجب على المؤسسة إعداد نظام معلومات فيم يخص معدلات توزيع تكاليف الأنشطة، مع الرغم من أن ذلك لا يتم إلا بتبادل المعلومات بين الأقسام من أجل إنجاح هذا النظام، والذي بدوره يساعد على تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب كل نشاط.

التكلفة الإجمالية للأنشطة هي: $12015199.9 + 91737580.57 + 12508261.54 = 116261042$

رقم الأعمال الإجمالي هو: 527649678.3

نتيجة المؤسسة: $527649678.3 - 116261042 = 411388636.3$

مردودية المؤسسة: $\frac{411388636.3}{527649678.3} = 77.96\%$

تم الحصول على نسبة مردودية 77.96% وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بنسبة مردودية 51.92% وفق النظام التقليدي، أي بفارق 26.05% ، حيث تعبر هذه الزيادة عن مختلف تكاليف الأنشطة الثانوية التي لم تؤخذ بعين الاعتبار، مما أدى بها إلى ارتفاع نسبة المردودية في المؤسسة.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL، حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ومختلف فروعها الموجودة عبر كامل التراب الوطني والمتمثلة في 19 وحدة، ثم تم التعريف بغاز البوتان والذي يعتبر المنتج الأساسي في هذه المؤسسة، كما تطرقنا إلى تحديد استراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والمحافظة على البقاء وغيرها.

وعند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية، حيث يتم توزيع حسابات الصنف السادس عل الأقسام الثانوية، وعلى المراكز التابعة لهذه المؤسسة، وبعدها يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المؤسسة، وكان مفتاح التوزيع المتبع في هذه المؤسسة وفق هذه الطريقة هو التناسب مع مجموع مصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذا المعدل في المبالغ القابلة للتوزيع.

وبعد تكوين أجراه العمال لدى أحد المختصين من الخارج تم طرح طريقة أخرى للتوزيع وهي على أساس عدد العمال بالنسبة لكل قسم، وبدأت المؤسسة مؤخرا بالاتجاه نحو تطبيق هذه الطريقة من أجل تحسين مردودية المؤسسة.

كما قمنا في المبحث الثالث بمحاولة إسقاط النظام المتبع في المؤسسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أننا وجدنا مجموعة من الصعوبات تحول دون تطبيقه، ومن بينها صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة المخصصة لكل نشاط، فمثلا عدم تحديد تكاليف الإنارة لكل مركز نشاط ولكل مكتب ولكل جهاز إعلام آلي، كما لا يوجد في المؤسسة نظام يحدد المعلومات حول عدد مرات الفحص، عدد الأوامر الهندسية، عدد مرات التخزين، وقت الصيانة، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد الطلبيات، عدد الفواتير التي تم إعدادها وغيرها.

وكذلك صعوبة تحديد مسبب التكلفة المناسب للنشاط المناسب، أما عن تكاليف إعداد هذا النظام فهي كبيرة جدا مقارنة بالأسلوب التقليدي، لكن النتائج المتوصل إليها من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أفضل من التي تم حسابها بالنظام التقليدي.

حاولنا من خلال هذا المبحث تقديم رؤية عن إجراءات إرساء نظام ABC في مؤسسة نفطال فرع GPL متتبعين الخطوات التي تطرقنا لها في الجانب النظري، إلا أنه بحكم أن عملية الإنتاج في هذه المؤسسة تتسم بتعقيد كبير، وكذلك نقص المعلومات لم يسمحا لنا بإعداد الخطوة الأخيرة لهذا النظام.

الخاتمــة العامــة

الخاتمـــة العامـــــة:

يتمثل الهدف من إجراء الدراسة في هذا المجال هو تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك بكونها تعطي النتائج بدقة وبأكثر مصداقية، وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، ومن أجل ذلك تم طرح إشكالية البحث والتي كانت كما يلي:

ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟

ولمعالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة حولها وكذا اختبار الفرضيات المذكورة في أول هذه الدراسة تم تقسيم هذه الأخيرة إلى أربعة فصول، الثلاثة الأولى منها نظرية والرابع عبارة عن دراسة حالة مؤسسة جزائرية، وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج يقدم الباحث من خلالها بعض التوصيات، وكذا من خلال هذه الدراسة ظهرت للباحث آفاق أخرى لهذا الموضوع.

وفيما يلي يتم عرض أهم نتائج الدراسة، وإدراج بعض التوصيات وكذا ذكر بعض المواضيع التي يمكن أن تكون إشكاليات دراسات مستقبلية.

أولا: نتائج البحث

نوردها كما يلي:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء.
- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.
- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.
- إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها مثل نظام التكاليف المستهدفة، نظام أسعار التنازل، واللذان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

– يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف، ظهر في الثمانينات من القرن الماضي في المؤسسات الأمريكية في القطاع الصناعي، وبعدها إلى القطاعات الخدمية.

– يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولا عبر الأنشطة.

– الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع.

– يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بتوفير معلومات من وجهتين وهما: الوجهة العمودية هي وجهة حساب التكاليف، والوجهة الأفقية وهي وجهة تسيير الأنشطة.

– يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ببناء نظام لتسيير التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يمكن هذا الأخير من تسيير التكاليف انطلاقا من مسببات الأنشطة، وإعادة هندسة هذه الأخيرة لغرض تخفيض التكاليف.

– يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دورا هاما في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدرا لمعلومات حول التكلفة.

– إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" يعتبر النظام المرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، حيث يحقق بدوره نفس المزايا التي يحققها نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

– أما عن أسعار التنازل فلها أهمية بالغة في المؤسسات التي تتبادل فيما بينها المواد والمنتجات، حيث تبرز أهميتها الأولى في تحقيق الربح على مستوى كل وحدة وعلى مستوى المؤسسة الأم، سواء أكان التعامل فيما بينهم أو مع السوق الخارجي.

– نرى أن نظام الإنتاج في الموعد بالضبط أداة لتخفيض تكاليف المخزن وبالتالي تعظيم أرباح المؤسسة، كما له أهمية كبيرة على الإنتاج وعلى الإمكانيات المادية وعلى المشتري وعلى الموردين وعلى الكمية وعلى الجودة وعلى الوقت.

– كما يلعب نظام إدارة الجودة الشاملة دورا هاما في تحسين جودة المنتجات والتي يتم من خلالها كسب الزبائن، وأيضا تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية وغزو السوق بجودة أعلى وسعر أقل من أجل الاستمرارية في السوق ومنافسة أفضل.

– أما عن التكامل بين الطرق فنرى أن هناك ارتباط واضح بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف المستهدفة ونظام إدراة الجودة الشاملة حيث يعتبر كل نظام منها مكملا للآخر.

- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه.
- تمتلك مؤسسة نفطال نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية، وذلك لنقص المؤطرين في هذا المجال.
- بغرض تسيير التكاليف يمكن للمؤسسة استعمال عدة أدوات لذلك.
- لايمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب، ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى.

ثانيا-التوصيات:

من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات وهي:

- يجب على المؤسسات تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال كالتالي:
- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، حيث أنه يمكن المسير من تخفيض التكاليف.
- ضرورة إنشاء مكاتب خاصة بنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، بصورة قانونية.
- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحث على إلزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

ثالثا-آفاق الدراسة: خلال فترة الدراسة تبين للباحث عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:

- إلزامية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في المؤسسات.
- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.
- آثار تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على قرارات التسعير في المؤسسة.
- دمج نظام التكلفة المستهدفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأسعار المستهدفة للمنتوجات المعدة وفق نظام "ABC".
- أثر نظام الإنتاج اللحظي في تحسين مردودية المؤسسة.
- دور أسعار التنازل في زيادة ربحية المؤسسة.
- تبني نظام محاسبة المسؤولية على مراكز الأنشطة ومحاولة ربطه بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- علاقة الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها.

قائمـــة المراجـــع

المراجع المعتمدة:

I. باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. إبراهيم محمود وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط 1، عمان الأردن، 2001.
2. إبراهيم نور عبد الناصر، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002.
3. أحمد عطية هاشم ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
4. أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
5. الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001.
6. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
7. جميل السعايدة فيصل، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
8. جميل السعايدة فيصل، نضال عبد الله فريد، الملخص الوجيز للإدارة والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2004.
9. جمعة السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2000.
10. دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة.
11. دادي عدون ناصر، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
12. دادي عدون ناصر، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1988.
13. دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
14. وصفي عقيلي عمر، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2001.
15. الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2004.

16. حسن جمعة الربيعي كمال وسعدون مهدي السافي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008.

17. حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.

18. طرطار أحمد، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

19. ياسين طمعة حسن، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2008.

20. يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

21. يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

22. يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

23. كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976.

24. الكرخي مجيد، تقويم الأداء، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2007.

25. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة.

26. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة.

27. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.

28. ماهر أحمد، إتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008

29. محمد العناني رضوان، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000.

30. محمد الفضل مؤيد، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 1، 2002.

31. محمد محمد الخولاني محمد، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، 2007.

32. محمد محرم زينات وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

33. محمد عقل مفلح، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006.

34. محمد غنيم أحمد، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، 2006.

35. محمود كراجة عبد الحليم، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000.

36. موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة، فلسطين، 2007.

37. ناجي الحبالي وليد، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991.

38. ناجي الحيالي وليد، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

39. سليم موسى، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، بدون سنة.

40. سرور كمال، إستراتيجية الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1997.

41. عباس العتر عمرو وآخرون، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.

42. عبد آل آدم يوحنا وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2006.

43. عبد الحي مرعى عبد الحي وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

44. عبد الحي مرعي عبد الحي ومحمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

45. عبد المنعم مبارك صلاح الدين وعطية عبد الحي مرعى، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008.

46. عبد العال النعيمي محمد، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

47. عبد الغني سنقرط باسل، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

48. عطا الله السيد سيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009

49. العلاق بشير، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

50. علي الجيالي محمود، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000.

51. علي القباني ثناء، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006.

52. علي القباني ثناء، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006,

53. عمر بوخراز، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة.

54. فهد العربيد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003.

55. فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

56. الفضل مؤيد، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007.

57. فلاح المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

58. صالح الرزق وعطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار العلمي والنظري، دار زهران، عمان، الأردن، 1997.

59. صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006.

60. صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

61. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

62. رضا الصغار هادي، مبادئ المحاسبة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2003.

63. الشمرتي حامد ومؤيد الفضل، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

64. الشنطي أيمن وعامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006.

65. شفيع باقوني محمد، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات في جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة.

66. شفيق حسين طنيب محمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

67. تيسير عبد الحكيم الرجبي محمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 4، 2007.

68. التميمي فؤاد وأحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، جدارا للكتاب العالمي، عمان ، الأردن، ط1، 2008.

69. الخطيب أحمد وعادل سالم معايعه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009

70. الخفاجي نعمة، فلسفة إدارة الجودة الشاملة، جامعة الزيتونة، الأردن، بدون سنة.

71. خليفة أبو زيد كمال وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999.

ب- المذكرات والرسائل العلمية:

1. فرزيزي إبراهيم، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005.

2. ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.

3. بن شايب محمد، تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

4. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2005/2004).

5. زرواطي محمد، الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.

6. طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002.

7. يحياوي خديجة، أثر مراقبة جودة المنتوج على القدرة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001.

8. لعساس آسيا، التخطيط والرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000).

9. موالي جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000).

10. معاليم سعاد، دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004 /2005.

11. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2005 /2006).

12. سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2006.

13. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2004/2003).

14. عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.

15. عثمانية رؤوف، التخطيط في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000.

16. العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005.

17. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

18. شايب الذراع هني، مسار اتخاذ القرارات في المؤسسات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، جامعة الجزائر، 2000.

19. تنوم محمد، أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

ج-القوانين والمطبوعات والوثائق:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الأربعاء 25 مارس 2009.

2. المرسوم التنفيذي رقم 63-494 المؤرخ في 1963/12/31.

3. المرسوم التنفيذي رقم 504/98 الصادر بتاريخ 1998/10/13 المتضمن إعادة تنظيم شركة نفطال "مؤسسة ذات أسهم".

4. وزارة التكوين والتعليم المهنيين، المركز الوطني للتعليم المهني عن بعد، القانون المدني، المديرية العامة، حيدرة، الجزائر، الطور 1، السلسلة رقم 2، بدون سنة.

5. الوثائق الداخلية للمؤسسة.

II. باللغة الفرنسية:

أ- الكتـــب:

1. KHEMAKHEM et J. LARDOIN, Introduction au contrôle de gestion, Bordas, Paris, France, 1971.

2. A.RAPIN et J.POLY, la Comptabilité Analytique de l’exploitation, édition DUNOD, 2e édition, Paris, 1996.

3. Abdallah BOUGHABA, Comptabilité Analytique d’exploitation, BERTI édition, 1991.

4. Abdelkrim TOUDJINE, L'analyse des Cout dans L'entreprise, édition N.R.A, Alger, 2005.
5. Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008.
6. Alain BURLAUD & Claude SIMON, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993.
7. Alain BURLAUD & Claude SIMON, Le contrôle de gestion, édition la Découvert, Paris, 1997.
8. Alain Van BOCKSTAEL, Le Contrôle de Gestion, édition d'organisation, Paris, 1998.
9. Carla MENDOZA et autre, Cout et Décisions, Gualino éditeur, France, 2004.
10. Claude ALAZARD & Sabine SIPARI, contrôle de gestion manuel et applications, 5e édition, DUNOD, Paris, 2000.
11. Claude J. SIMON, Le contrôle de gestion, édition la Découvert, Paris, 1997.
12. Emmanuelle Cargnello CHARLES et autre, Comptabilité de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000.
13. Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages bleues, Alger, 2006.
14. François Engl et Fréderic Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005.
15. François POTTIER, Analyse des couts, Économica, Paris, 2005.
16. Françoise GIRAUD et autre, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, France, 2004.
17. Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, 2001.
18. Geudj NOBERT, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3e édition, Paris, Edition d'organisation, 2000.
19. Guy RAIMBAULT, Comptabilité Analytique et gestion prévisionnelle, Outils de gestion, édition Chihab, Alger, 2e édition, 1996
20. Isabelle de KERVILER & Loïc de KERVILER, le contrôle de gestion a la porte de tous, Economica, 2e édition, Paris, 1994.
21. Jacques DEGUERNY & Jean Claude GUIRIEC, Contrôle de gestion et choix stratégique, Delmas, Paris, 6e édition, 1998.
22. Jaque de GUEMY & Jean Claude GUIRIEE, Contrôle de gestion et choix stratégique, Delmas, Paris, 6 édition, 1998.
23. Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008.

24. Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, paris, 5e édition, Paris, 2007.

25. Michel MARCHESNAY, Management stratégique, les éditions de L'Adreg, Paris, 2004.

26. Patrick BOISSELIER, Contrôle de Gestion, édition Vuibert, Paris, 2001.

27. Patrick PIGET, comptabilité analytique, Economica, 3e édition, Paris, 2001.

28. Philippe LORINO, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les Activités, Ed DUNOD, Paris, 1991.

29. Philippe LORINO, Méthodes et pratique de la performance le pilotage par les processus et les compétences, Edition d'Organisation, Paris, 3e édition, 2003.

30. Ronald COASE, l'entreprise : le marché et le droit, édition d'organisation, Paris, 2005.

31. Thierry Cuyaubère et Jacques MULLER, Contrôle de Gestion, groupe revue Fiduciaire, Epreuve n° 7, DECF, Paris, 6e édition, 2002.

32. Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNON, Paris, 2002.

ب- مواقع الانترنيت:

1. Jean-Christophe MARTIN, Guide du créateur d'entreprise, Direction du commerce, de l'artisanat, des services et des professions libérales Paris, www.pme.gouv.fr, Page visitée le : 04-04-2010, 22H:06.

2. Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, Guide sur les entreprises: La finalité et les objectifs de l'entreprise, www.comptabilite-guide.com, page visitée le : 04-04-2010, 17 H:45.

III. باللغة الإنجليزية:

1. Jan EMBLEMBESVRG, Life-cycle Costing, John Wiley & sons, Canada, 2003.

2. Arthur ANDERSEN, Activity Based Management, Institute Management Accounting, Montvale, 1998.

3. Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999.

4. Gwen CHILDS & Geda UNABIA, Application of the Avidin- Biotin-Peroxidase Complex (ABC) Method to the Light Microscopic Localization of Pituitary Hormones, The Journal of Photochemistry and Cytochemistry, Vol. 30, No. 7, Printed in U.S.A., 1982.

فهـرس المحتويـات

N